

KARELIA-AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutusohjelma

Anne Jelkänen

KÄYTTÖOMAISUUDEN HALLINTA YRITYS X OY:SSÄ

Opinnäytetyö
Helmikuu 2013



OPINNÄYTETYÖ
Helmikuu 2013
Liiketalouden koulutusohjelma

Karjalankatu 3
80200 JOENSUU
P. (013) 260 6800

Tekijä
Anne Jelkänen

Nimeke
Käyttöomaisuuden hallinta Yritys X Oy:ssä

Toimeksiantaja
Yritys X Oy

Tiivistelmä

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli kehittää käyttöomaisuuden hallintaa Yritys X Oy:ssä. Opinnäytetyössä pyrittiin selvittämään Yritys X Oy:ssä käyttöomaisuuden hallintaan liittyviä suurimpia ongelmakohtia ja kehittämään keinoja ongelmien ratkaisemiseksi. Yritys X Oy:ssä on paljon käyttöomaisuutta ja sitä hankintaan koko ajan lisää. Suuri käyttöomaisuuden määrä ja investointiprojektien hallinta on tuottanut ongelmia Yritys X Oy:ssä.

Opinnäytetyö on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tutkimusaineistoa opinnäytetyöhön hankittiin Yritys X Oy:n työntekijöille tehdyllä teemahaastattelulla sekä muutamilla avoimilla yksilöhaastatteluilla. Teemahaastatteluun osallistuivat kirjanpitopäällikkö, controller sekä yksi kirjanpitäjästä. Teemahaastattelu suoritettiin ryhmähaastatteluna. Yksilöhaastattelut käsittelivät käyttöomaisuuskirjanpitoa sekä budjetointia.

Tutkimuksen perusteella saatiin selville keskeisiä Yritys X Oy:n käyttöomaisuuteen kohdistuvia kehittämiskohteita. Projektien hallinnan osalta tiedottamisessa oli ongelmia sekä nykyisestä käyttöomaisuudenhallintajärjestelmästä löytyi paljon puutteita. Tiedottamiseen liittyvät ongelmat lisäsivät työtä ostoreskontrassa ja kirjanpidossa. Kehittämisehdotukset kohdistuivat esimerkiksi projekteista tiedottamiseen, kiinteistöinvestointiprojektien hallintaan, dokumentointiin sekä ohjeistuksiin.

Kieli
suomi

Sivuja 53
Liitteet 3
Liitesivumäärä 3

Asiasanat
Pysyvä vastaava, poisto, investointi, käyttöomaisuuskirjanpito

 Karelia UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES	THESIS February 2013 Degree Programme in Business Economics Karjalankatu 3 FIN 80200 JOENSUU FINLAND Tel. 358-13-260 6800	
Author Anne Jelkänen		
Title Fixed Assets Management in Company X Ltd Commissioned by Company X Ltd		
Abstract <p>The purpose of this thesis was to develop fixed assets management in Company X Ltd. The thesis aimed at finding the problems of fixed assets management in Company X Ltd and developing ways to solve these problems. Company X Ltd has a substantial amount of fixed assets and the amount is growing all the time. A large amount of fixed assets and the management of investment projects has caused problems in Company X Ltd.</p> <p>The thesis is based on qualitative research. The research materials were acquired by a theme interview and a couple of the individual interviews conducted among the employees of Company X Ltd. Theme interview was taken with the accounting manager, controller and one of the accountants and it was conducted as a group interview. The individual interviews discussed fixed asset accounting and budgeting.</p> <p>The research revealed the main problems in fixed assets in Company X Ltd. One of the problems in project management was communication. Furthermore, a number of deficiencies were found in the operating system. Problems in the communication caused more work in purchase ledger and accounting. The development suggestions of the thesis focused, for example, on projects communication, management of real estate investment projects, documentation and guidelines.</p>		
Language Finnish	Pages 53 Appendices 3 Pages of Appendices 3	
Keywords Fixed assets, depreciation, investment, fixed assets accounting		

Sisältö

1	Johdanto	5
1.1	Tavoitteet ja tutkimusongelmat	5
1.2	Menetelmälliset valinnat	6
1.3	Keskeiset käsitteet	7
1.4	Rakenne	8
2	Fyysisen käyttöomaisuuden hallinta	8
2.1	Omaisuuksen hallinnan merkitys	9
2.2	Omaisuuksen hallinnan palveluiden yrityskehitys	10
2.3	Kansainväliset markkinat	11
2.4	Energia-alan pysyvät vastaavat	12
2.5	Toimeksiantajan käyttöomaisuuden hallinta	12
3	Pysyvät vastaavat	13
3.1	Aineettomat hyödykkeet	14
3.2	Aineelliset hyödykkeet	15
3.3	Sijoitukset	16
4	Poistot	17
4.1	Poistoihin liittyvät käsitteet	17
4.2	Suunnitelman mukaiset poistot	19
4.3	Arvonkorotukset	20
4.4	Arvon alentumiset	21
4.5	Poistosuunnitelma	22
4.5.1	Poistoaika	23
4.5.2	Poistomenetelmät	25
4.6	Verotuspoistot	25
5	Toimeksiantajan käyttöomaisuushankinnat	28
5.1	Investoinnit	28
5.2	Budjetointi	30
5.3	Projektit	32
5.4	Käyttöomaisuuskirjanpito	35
5.4.1	Ohjelmisto	39
5.4.2	Kehittämisehdotukset käyttöomaisuuskirjanpidosta	41
5.5	Käyttöomaisuuslaskut	41
5.5.1	Kehittämisehdotukset käyttöomaisuuslaskuista	43
5.5.2	Kustannusten kohdistaminen	44
5.6	Ohjeistukset	45
5.6.1	Kehittämisehdotukset ohjeistuksista	46
5.7	Kiinteistöinvestoinnit	46
5.7.1	Kehittämisehdotukset kiinteistöinvestoinneista	48
5.8	Verkostourakat	50
5.8.1	Kehittämisehdotukset verkostourakoista	51
6	Pohdinta	52
	Lähteet	54
	Liitteet	
Liite 1	Teemahaastattelurunko	
Liite 2	Projektin tilannekatsauslomake	
Liite 3	Ohje käyttöomaisuushankintoihin	

1 Johdanto

Opinnäytetyöni toimeksiantaja on Yritys X Oy, joka on energia-alan palveluyritys. Suoritin opintoihini kuuluvan työharjoittelun vuonna 2011 Yritys X Oy:ssä, joten minulla oli aikaisempaa kokemusta yrityksen toiminnasta. Käyttöomaisuuden eli pysyvien vastaavien hallinta valittiin yhdessä toimeksiantajan kanssa opinnäytetyöni aiheeksi.

Yritys X Oy:ssä on paljon erilaista käyttöomaisuutta ja sitä hankitaan koko ajan lisää. Konsernissa toteutetaan käyttöomaisuuteen liittyviä projekteja esimerkiksi kiinteistöihin ja sähköverkostoihin liittyen. Suuri käyttöomaisuuden määrä ja projektien hallinta tuottavat ongelmia Yritys X Oy:ssä. Projektien hallinnassa esimerkiksi tiedon kulkemisessa on ongelmia.

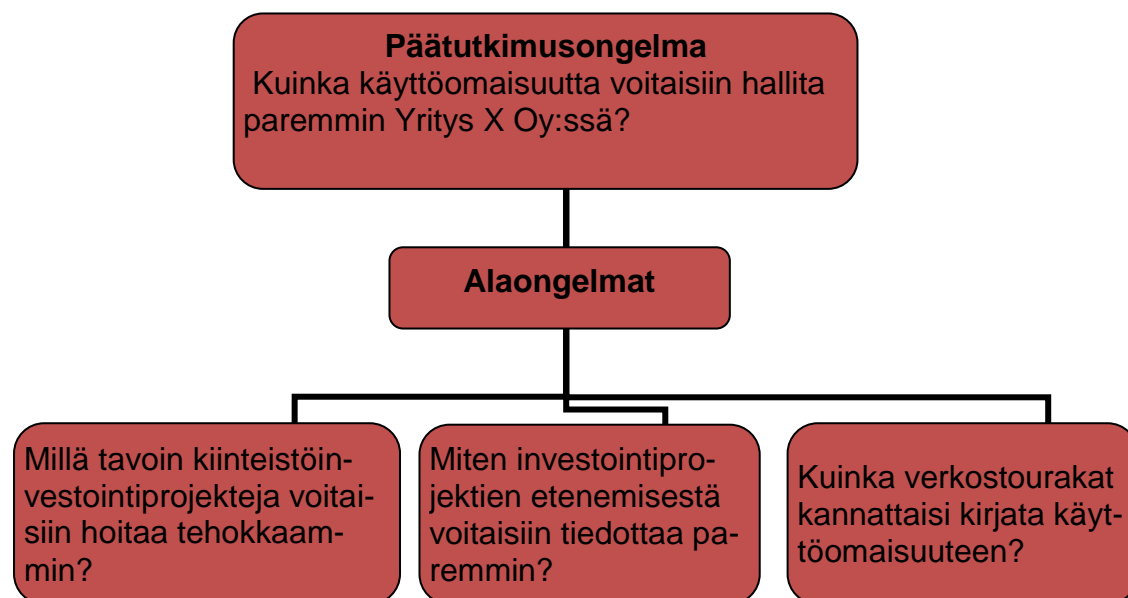
Opinnäytetyön aihevalinta koettiin hyväksi Yritys X Oy:ssä käyttöomaisuuteen liittyvien ongelmien takia. Yritys X Oy:ssä on lisäksi vaihtumassa nykyinen Efeko-käyttöomaisuudenhallintajärjestelmä, joten toimeksiantajan oli hyvä käydä sisäisesti läpi käyttöomaisuuteen liittyviä ongelmakohtia.

1.1 Tavoitteet ja tutkimusongelmat

Opinnäytetyön tavoitteena oli kehittää Yritys X Oy:n käyttöomaisuuden hallintaa. Opinnäytetyön aikana tutustuin Yritys X Oy:n käyttöomaisuuteen ja otin selvää käyttöomaisuuteen liittyvistä ongelmakohdista. Löytyneisiin ongelmiin pyrin etsimään ratkaisuja teorian ja oman tietämyksen pohjalta.

Opinnäytetyölle määriteltiin päätutkimusongelma ja kolme alaongelmaa (kuvio1). Päätutkimusongelmana oli selvittää, mitkä ovat käyttöomaisuuden hallintaan liittyvät suurimmat ongelmakohdat Yritys X Oy:ssä ja millä keinoin käyttöomaisuutta pystyttäisiin hallitsemaan paremmin. Alaongelmien määrittämisellä pääongelma kohdistettiin tiettyihin osa-alueisiin. Tutkimuksen alaongelmana oli selvittää, miten kiinteistöinvestointeja voitaisiin hoitaa nykyistä tehokkaammin ja

näin parantaa esimerkiksi projektien hallintaa ja tiedottamista. Alaongelmana oli lisäksi selvittää, millä keinoin investointiprojektien etenemisestä voitaisiin tiedottaa paremmin ja näin vähentää työtä ostoreskontrassa ja kirjanpidossa. Alaongelmana käsiteltiin myös, kuinka verkostourakat saataisiin kirjattua käyttöomaisuuteen, että täytettäisiin kirjauksia koskevat ohjeistukset.



Kuvio 1. Pää- ja alaongelmat

Opinnäytetyön tutkimusongelmia mietittiin käynnistämisvaiheessa yhdessä toimeksiantajan Yritys X Oy:n kanssa. Opinnäytetyön aihetta rajattiin muun muassa alaongelmien määrittämisellä ja yhtiöiden rajauksella. Opinnäytetyössä käsitellään konsernin emoyhtiön eli Yritys X Oy:n käyttöomaisuutta.

1.2 Menetelmälliset valinnat

Opinnäytetyö on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, koska siinä tutkitaan käyttöomaisuutta kehittämisen näkökulmasta ja siinä ei esiinny esimerkiksi numeraalista havaintomatriisia. Hirsjärvi, Remes & Sajavaara (2009, 164) toteavat, että laadullisessa tutkimuksessa aineisto kootaan todellisissa ja luonnollisissa tilanteissa sekä siinä suositetaan ihmistä tiedon keruun instrumenttina. Laadullisessa tutkimuksessa suositetaan erityisesti metodeja, joissa tutkittavien ääni pääsee kuuluville. Tämän tyyppisiä metodeja ovat muun muassa teemahaastat-

telut, osallistuva havainnointi, ryhmähaastattelut sekä dokumenttien ja tekstien analyysit.

Teoriaa eli aiempaa tietoperustaa opinnäytetyöhön hankittiin kirjallisuuskatsauksista kuten teoriakirjoista ja lakiteksteistä. Tutkimusaineistona opinnäytetyössä käytettiin toimeksiantajalta saatuja tietoja käyttöomaisuudesta ja toimeksiantajan luona suoritettuja haastatteluja. Näiden lisäksi opinnäytetyössä käytettiin tutkimusaineistona osallistuvaa havainnointia esimerkiksi käyttöomaisuuskirjanpidon seuraamisesta. Haastattelumuotona käytettiin teemahaastattelua. Haastattelu suoritettiin ryhmähaastatteluna, koska näin vastanneiden kesken syntyi keskustelua aiheesta. Teemahaastatteluun laadin valmiin kysymysrungon (liite 1). Haastattelu litteroitiin ja sitä käytettiin materiaalina opinnäytetyössä. Teemahaastattelun lisäksi suoritin muutamia avoimia haastatteluja budjetointiin ja käyttöomaisuuskirjanpitoon liittyen.

Haastattelutyypeistä teemahaastattelu ymmärretään lomake- ja avoimen haastattelun välimuotona. Teemahaastattelussa haastattelun aihepiirit ovat tiedossa, mutta esimerkiksi kysymysten tarkka muoto ja järjestys puuttuvat. Haastattelun muoto vastaa hyvin kvalitatiivisen tutkimuksen lähtökohtia. (Hirsjärvi ym. 2009, 164.) Haastattelutyypeistä valitsin juuri teemahaastattelun, koska esimerkiksi lomakehaastattelussa ei olisi syntynyt keskustelua muiden vastanneiden kesken ja pelkässä avoimessa haastattelussa aihepiiri olisi voinut muuttua keskustelun kuluessa liikaakin.

1.3 Keskeiset käsitteet

Käyttöomaisuus on käsitteellisesti melko laaja ja verotuksen näkökulma liittyy siihen olennaisesti. Opinnäytetyön keskeisin käsite on pysyvät vastaavat. Muita opinnäytetyöhön liittyviä käsitteitä ovat muun muassa hankintameno, suunnitelman mukaiset poistot, poistosuunnitelma, menojäännös, investoinnit ja käyttöomaisuuskirjanpito.

1.4 Rakenne

Opinnäytetyöni jakautuu kuuteen eri lukuun. Johdannon jälkeen toisessa luvussa käsitellään fyysisen käyttöomaisuuden hallintaa yleisesti ottaen ja se johdattelee opinnäytetyön aiheeseen. Kolmannessa luvussa käsitellään pysyviä vastaavia teorian näkökulmasta ja lisäksi luvussa käydään läpi toimeksiantajan käyttöomaisuutta vuoden 2011 tilinpäätöstietojen pohjalta. Käyttöomaisuudesta tehtäviä kirjanpidon poistoja ja verotuksen poistoja käydään läpi luvussa neljä. Opinnäytetyön viidennessä luvussa kerrotaan toimeksiantajan käyttöomaisuushankinnoista. Luvussa käydään läpi opinnäytetyön toimeksiantajan käyttöomaisuutta ja siihen liittyviä ongelmakohtia. Viidennessä luvussa käydään läpi lisäksi toimeksiantajalle annettuja kehittämissuhteita käyttöomaisuuden hallintaan liittyen. Kuudennessa luvussa arvioidaan opinnäytetyössä onnistumista ja käydään läpi opinnäytetyön tekoprosessia sekä analysoidaan toimeksiantajalle annettuja kehittämissuhteita.

2 Fyysisen käyttöomaisuuden hallinta

Suomen kansantalouden ja teollisuuden kilpailukyvyn kannalta käyttöomaisuuden tuottavuudella on suuri merkitys. Hyvällä ja tehokkaalla käyttöomaisuuden hallinnalla on mahdollista kehittää tuottavuutta. Omaisuuksien hallitsemiseksi tarvitaan suunnitelmallisia toimia omaisuuden arvon ylläpitämisestä, kehittämisestä sekä uudelleen suuntaamisesta. Käyttöomaisuuden hallinnassa Suomen teollisuuden aloilla on sekä mahdollisuus että vaatimus kehittyä kansainvälisiin markkinoihin nähden. Suomen kansallisuusvarallisuuden arvioitiin olevan vuonna 2005 noin 520 miljardia euroa. Tästä käyttöomaisuuden piiriin arvioitiin kuluvan noin 35 %. Kunnossapidon yhtenä tehtävänä on huolehtia tästä käyttöomaisuudesta. (Vaattovaara & Sipilä 2005, 1-2; Salin 2007.) Kunnossapidolla tarkoitetaan tekniikkaan, hallintoon ja johtamiseen liittyviä toimenpiteiden kokonaisuuksia. Kunnossapidon tarkoituksena on pitää kohde siinä tilassa, että se pystyy suoriutumaan sille määritellyistä toiminnoista elinjakson aikana. (Kunnossapito yhdistys Promaint ry 2013.)

Suomessa teollisuuden kasvu on ollut voimakkainta 1960-luvun jälkeen. Silloin rakennetut tehtaat ovat vanhentuneet. Kunnossapidon tehtävänä olisi varmistaa tämän omaisuuden tuottavuus sekä kilpailukyky tulevaisuudessakin. Suomessa uusien kiinteiden investointien kehitys on ollut vuoden 1990 jälkeen hitaampaa kuin muissa EU-maissa keskimääräisesti. (Salin 2007.)

Käsitteenä fyysisen käyttöomaisuuden hallinta ei ole määriteltävissä yksiselitteisesti. Toteutusmallit ja sisältö käyttöomaisuuden hallinnassa vaihtelevat toimialasta riippuen. Infrastruktuurin puolella puhutaan omaisuuden hallinnasta, teollisuudessa käytetään käsitteitä kunnossa- ja käynnissäpito. Kiinteistöalalla omaisuuden hallinta tunnetaan vastaavasti toimitilahallinnan käsitteellä. (Vaattovaara & Sipilä 2005, 1–2.)

2.1 Omaisuuden hallinnan merkitys

Suomessa infrastruktuurin, teollisuuden ja kiinteistöjen käyttöomaisuuksiin on sidottuna suuri määrä pääomia. Käyttöomaisuuden kunnossapidon kustannukset ovat yritysten suurimpia kustannuksia heti pääoma- ja raaka-ainekustannusten jälkeen. Kokonaiskustannukset kunnossapidon osalta ovat kasvaneet, koska yritykset investoivat valmistumisprosesseihin enemmän pääomaa esimerkiksi laitteiden tehokkuuden ja kasvaneen automaation takia. Käyttöomaisuuden tuottavuusodotukset ja -vaatimukset vaihtelevat toimialoista riippuen. (Vaattovaara & Sipilä 2005, 3; Kunnossapitoyhdistys ry 2006, 19–20.)

Useilla toimialoilla Suomessa omaisuuden hallinnan merkitys on kasvanut suuresti ja tähän löytyy monia syitä. Infrastruktuurin osalta painopiste on muuttunut rakentamisesta kunnossapitoon. Painopisteen muutosta selittää muun muassa omaisuuden ikääntyminen. Globalisoituminen ja yritysten kiristynyt kilpailu pakottaa yrityksiä etsimään uusia tehostamiskohteita. Toimialoilla pyritään välttämään suuriin investointeihin kuuluvia riskejä ja tämän takia monet yritykset turvautuvat mieluummin käyttöomaisuuden eliniän pidentämiseen, kuin kokonaan uusiin investointeihin. (Vaattovaara & Sipilä 2005, 3.)

Henkilöstöresurssien tehokkuuden merkitys on pienentynyt pääomavaltaisilla toimialoilla verrattuna yrityksen tuotantokoneiston ja rahoituksen merkitykseen. Tuotantokoneiston varmuutta ja tehokkuutta voidaan pitää jopa tärkeämpänä kilpailutekijänä kuin esimerkiksi yrityksen organisaation tehokkuutta. Pääomavaltaisilla toimialoilla käyttöomaisuuden arvon ylläpitämiseen ja kehittämiseen panostetaan paljon. (Vaattovaara & Sipilä 2005, 3.)

2.2 Omaisuuden hallinnan palveluiden yrityskenntä

Suomessa kunnossapidon alalla työskenteli vuonna 2007 noin 200 000 työntekijää. Palveluyrityksissä heistä työskenteli yhteensä 15 000 työntekijää, infrastruktuurin puolella 150 000 ja teollisuudessa 35 000 työntekijää. Vuosittain kunnossapitoon kulutetaan yhteensä noin 24 miljardia euroa. Tästä julkisen puolen osuus on 14 miljardia euroa ja yksityisen osuus 10 miljardia euroa. Teollisuuden puolella laitteiden kunnossapitoon kuluu vuosittain noin 3,5 miljardia euroa. Yritykset ovat ulkoistaneet muun muassa talous- ja tietohallintoa, vartiointia sekä viestintää. Ulkoistamisella omaisuuden hallintaan liittyviä töitä siirretään pois omasta organisaatiosta ja samalla toisaalta siirretään yllättävien tilanteiden hallintaa pois yrityksen omasta hallinnasta. (Salin 2007; Launonen 2007.)

Omaisuuden hallinnan ulkoistamisen myötä markkinoille on tullut paljon uusia yrityksiä, jotka ovat erikoistuneet omaisuuden hallinnan palveluihin. Yritykset ovat lisäksi laajentaneet palveluitaan omaisuuden hallinnan puolelle, esimerkiksi useat laitevalmistajat ovat laajentaneet palveluitaan tarjoamalla kattavaa huoltoliiketoimintaa. Nykyisin omaisuuden hallinnan palvelut koetaan yrityksissä kilpailueduksi, millä pystytään erottumaan positiivisesti esimerkiksi halpatuotantomaiden kilpailijoista. (Vaattovaara & Sipilä 2005, 5.)

Osa yrityksistä pitää edelleen huolta omaisuuden hallinnastaan oman organisaation voimin. Näissä yrityksissä omaisuuden kunnossapidosta ja kehittämisestä huolehditaan yrityksestä löytyvillä resursseilla. Erikoisosaamista hankitaan vain isommissa kunnossapito- ja perusparannusprojekteissa. Osa yrityksistä on puolestaan ulkoistanut omaisuuden hallintansa kokonaan. Hyvänä esi-

merkkinä voidaan käyttää kiinteistöalaa, jossa omaisuuden hallintaa on ulkoistettu paljon. Kiinteistöalalla omaisuuden hallinta ja omistaminen ovat eriytyneet toisistaan. Kiinteistösijoittajat ovat keskittyneet omaisuussalkkunsu kehittämiseen ja rahoituksellisiin asioihin, kiinteistöomaisuuden hallinta on järjestetty paikallisten yritysten voimin. (Vaattovaara & Sipilä 2005, 6.)

2.3 Kansainväliset markkinat

Omaisuuden hallinnan palvelut ovat usein hyvinkin paikallisia, kuten palvelut useimmiten ovat. Kustannusten takia ei yleisesti ajatella, että omaisuuden hallinnan palvelut olisivat työvoiman osalta vientikohde. Kustannusajattelusta huolimatta suomalaisilla yrityksillä on mahdollisuuksia liiketoimintojen kansainvälistymiseen. Kansainvälisesti toimivia ja nousevia omaisuuden hallinnan toimialoja ovat muun muassa konepajateollisuuden alat, joissa toimitettujen laitteiden suuret määrät ja laitteiden tekniset asiat takaavat suomalaisille yrityksille mahdollisuudet laajentaa toimintaa lisäksi omaisuuden hallinnan puolelle. Kunnossapitoa pidetään merkittävänä liiketoimintana maailmanlaajuisesti ja se työllistää paljon henkilöstöä. Länsimaisessa yhteiskunnassa bruttokansantuotteesta noin 9 % syntyy kunnossapidosta. (Vaattovaara & Sipilä 2005, 12; Kunnossapitoyhdistys ry, 2006, 25.)

Suomessa ulkoistusten myötä syntyneet yritykset ovat laitevalmistajien lisäksi pystyneet laajentamaan toimintaansa kansainvälisesti. Esimerkiksi teollisuuden tuotannossa ja sähköverkkojen ylläpidossa tietyt Suomessa toimivat yritykset ovat pystyneet laajentumaan kansainvälisestikin. Monille suomalaisille palveluyrityksille kansainvälistyminen on alkanut lähialueilta kuten Pohjoismaista, Baltiasta ja Venäjältä. Lähialueiden valintaan on vaikuttanut muun muassa yhteneväisyydet kulttuurissa ja lainsäädännössä. Länsi-Euroopan markkina-alueet ovat lisäksi alkaneet kiinnostaa suomalaisia yrityksiä yhtenäistyneen lainsäädännön myötä. (Vaattovaara & Sipilä 2005, 12.)

2.4 Energia-alan pysyvät vastaavat

Pysyvien ja vaihtuvien vastaavien määrä teollisuuden taseissa vuonna 2010 on esitetty taulukossa 1. Vuoden 2010 taseissa energia-alan yrityksillä oli pysyviä vastaavia yhteensä 40 942 491 000 euroa. Eniten pysyviä vastaavia teollisuudenaloista oli tehdasteollisuudella. Tehdasteollisuudella oli pysyviä vastaavia yli puolet enemmän, kuin energiateollisuudella. (Tilastokeskus 2010.) Tilastokeskuksen luokittelussa energiateollisuuden ryhmään kuuluvat muun muassa sähkön, kaasun ja lämmön tuotantoa, jakelua tai kauppaa harjoittavat liiketoiminnot (Tilastokeskus 2008).

Taulukko 1. Pysyvät vastaavat (Tilastokeskus 2010).

Taseet	Kaivostoiminta	Tehdasteollisuus	Energia	Vesi- ja ympäristöhuolto
	1000	1000	1000	1000
Pysyvät vastaavat yhteensä	3 358 117€	106 373 607€	40 942 491€	5 220 312€
Vaihtuvat vastaavat yhteensä	1 442 309€	78 431 175€	7 301 370€	1 034 256€

Vaihtuvia vastaavia vuoden 2010 taseissa energiateollisuudella oli 7 301 370 000 euroa. Energiateollisuudella oli siis huomattavasti enemmän pysyviä vastaavia, kuin vaihtuvia vastaavia. Pysyvien vastaavien suurempaan määrään energiateollisuudessa vaikuttaa esimerkiksi toimialan luonne. Eniten vaihtuvia vastaavia oli tehdasteollisuudella ja vähiten teollisuudessa, johon luetaan vesi- ja ympäristöhuolto. (Tilastokeskus 2010.)

2.5 Toimeksiantajan käyttöomaisuuden hallinta

Yritys X Oy:llä on paljon erilaista käyttöomaisuutta ja tämän johdosta omaisuuden hallinnan asiat ovat nousseet esille. Suurin yksittäinen käyttöomaisuuserä

on sähköverkosto. Sähköverkoston lisäksi kiinteistöt ovat yksi iso osa käyttöomaisuutta. Kiinteistöihin sisältyy muun muassa toimitiloja, voimalaitoksia sekä muita kiinteistöjä.

Yritys X Oy käyttää ulkopuolisia palveluyrityksiä omaisuuden hallinnan järjestämisessä. Yritys X Oy:n oma tytäryhtiö hoitaa sähköverkoston suunnittelua, rakentamista ja kunnossapitoa. Kiinteistöjen hoitaminen on järjestetty ulkopuolisten palveluyritysten avulla, esimerkiksi kiinteistöjen siivoaminen on ulkoistettu. Kiinteistöjen hoitamisen lisäksi Yritys X Oy:ssä on ulkoistettu muun muassa koneiden ja laitteiden huoltoa.

3 Pysyvät vastaavat

Taseessa yrityksen varat on jaettu kahdeksi ryhmäksi: pysyvät vastaavat ja vaihtuvat vastaavat. Pysyvät vastaavat ovat pidempään yrityksen hallussa, kuin vaihtuvat vastaavat ja tuottavat tuloa useampana, kuin yhtenä tilikautena peräkkäin. Pysyvät vastaavat jaetaan taseessa kolmeen ryhmään: aineettomat hyödykkeet, aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset. (Kinnunen, Laitinen, E., Laitinen, T., Leppiniemi & Puttonen 2007, 26–27.) Pysyvistä vastaavista voidaan käyttää myös termiä käyttöomaisuus. Käyttöomaisuuden käsitettä käytettiin aikaisemmassa kirjanpitolaisissa sekä kirjanpitoasetuksessa. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2009, 66.)

Elinkeinotoiminnassa käyttöomaisuudella tarkoitetaan hyödykkeitä, jotka on tarkoitettu pysyvään käyttöön. Pysyvään käyttöön tarkoitettuja hyödykkeitä ovat muun muassa maa-alueet, arvopaperit, rakennukset sekä patentit. Käyttöomaisuus on hankittu käytettäväksi pidempiaikaisesti elinkeinotoiminnassa. Käyttöomaisuus jaetaan verotuksessa kuluvaan ja kulumattomaan käyttöomaisuuteen. Kulumatonta käyttöomaisuutta ovat esimerkiksi maa-alueet ja arvopaperit. Kuluvaa käyttöomaisuutta puolestaan ovat muun muassa koneet, rakennukset ja maa-ainesten ottopaikat. (Ojala 2006.)

3.1 Aineettomat hyödykkeet

Kirjanpitoasetuksen 1339/1997 mukaan aineettomat hyödykkeet jaetaan viiteen ryhmään: kehittämismenot, aineettomat oikeudet, liikearvo, muut pitkävaikutteiset menot ja ennakkomaksut (Fredriksson ym. 2006, 252). Alaryhmistä neljä sisältävät aineettomia hyödykkeitä, viides alaryhmä eli ennakkomaksut on pelkästään rahoituksellinen (Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2005, 33).

Kehittämismenoilla tarkoitetaan esimerkiksi yrityksessä syntyviä tuotekehitysmenoja. Kehittämismenoiksi voidaan lukea prototyyppien ja -mallien suunnittelusta, valmistuksesta ja testauksesta syntyneet menot. Kehittämismenoja ovat lisäksi koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja koekäyttö sekä uusiutuvaan teknologiaan tähtäävien mallien suunnittelu, valmistaminen ja koestus. Aineettomia oikeuksia ovat puolestaan esimerkiksi käyttölisenssit, patentit sekä tekijänoikeudet. Aineettomat oikeudet pystytään luovuttamaan erillisinä oikeuksina yrityksen toiminnasta. (Fredriksson ym. 2006, 256; Ikäheimo ym. 2009, 66.) Kirjanpitolaissa (1336/1997) säädetään aineettomien oikeuksien sisällöstä ja niiden aktivoimisesta.

Yrityksen liikearvolla eli goodwill-arvolla tarkoitetaan yrityksen arvoa. Liikearvo voidaan laskea esimerkiksi yrityksen markkinahinnasta. Liikearvo on se arvo, joka ylittää varojen ja velkojen erotuksen eli substanssiarvon. Liikearvoa voi syntyä yritykselle esimerkiksi omistetun yrityksen sulautumisen tai purkamisen tuloksena sekä, jos yritys ostaa toisen yrityksen liiketoiminnan. Yrityksen sisäisen toiminnan myötä syntynyt liikearvo ei ole Kirjanpitolain 1336/1997 mukaan aktivoitava liikearvo. Tällaisissa tapauksissa syntynyttä liikearvon hakintamenoa ei pystyittäisi määrittelemään luotettavasti. (Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2005, 36–37; Fredriksson ym. 2006, 259.)

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kirjataan aineettomat hyödykkeet, jotka eivät sisällä kehittämismenoja, aineettomia oikeuksia tai liikearvoa. Muut pitkävaikutteiset menot eivät saa sisältää perustamismenoja tai tutkimusmenoja. Nämä tulee vähentää yrityksen vuosikuluina. (Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2005, 38.) Aineettomien hyödykkeiden alaerä ennakkomaksut ei sisällä aineettomia hyö-

dykkeitä, vaan erä on pelkästään rahoituksellinen. Ennakkomaksusta on kysymys, kun yritys on suorittanut ennakkoon maksun tulevaisuudessa saatavasta aineettomasta hyödykkeestä. (Leppiniemi & Kykkänen 2005, 81.)

Yritys X Oy:n vuoden 2011 tilinpäätöksessä emoyhtiöllä oli taseessa aineettomia hyödykkeitä yhteensä 3 707 698 euroa. Aineettomien hyödykkeiden määrä oli laskenut vuosien 2010 ja 2011 välisenä aikana 291 840 euroa. Aineettomien hyödykkeiden alaristä Yritys X Oy:n emoyhtiön taseeseen oli kirjattu vain aineettomia oikeuksia ja muita pitkävaikutteisia menoja. (Yritys X Oy 2011.)

3.2 Aineelliset hyödykkeet

Aineelliset hyödykkeet jaetaan taseessa viideksi alaryhmäksi, joista neljä sisältää aineellisia hyödykkeitä ja yksi on pääasiallisesti rahoituksellinen. Aineellisia hyödykkeitä sisältävät alaryhmät ovat maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat, koneet ja kalusto sekä muut aineelliset hyödykkeet. Viides alaryhmä eli ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat on eristä rahoituksellinen. (Kinnunen ym. 2007, 27.)

Maa- ja vesialueisiin kirjataan muun muassa rakennettuja ja rakentamattomia tontteja, vesialueita sekä vesistöjä. Maa- ja vesialueista ei saa tehdä suunnitelman mukaisia poistoja hankintamenosta. (Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2005, 40–41.) Yhteisenä eränä taseessa käsitellään rakennukset ja rakennelmat. Rakennuksien ja rakennelmien yksityiskohtainen erotteleminen ei ole tarpeen, mutta elinkeinoverolaissa hyödykkeille on määritetty erisuuruiset enimmäispoistot. Verotusta varten hyödykkeet on kuitenkin oltava tunnistettavissa erikseenkin. Rakennuksiksi luetaan esimerkiksi myymälä-, varasto-, toimisto- ja tehdasrakennukset. Rakennelmia puolestaan ovat muun muassa polttoainesäiliöt ja haposäiliöt. (Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2005, 42.)

Aineellisten hyödykkeiden alaryhmä koneet ja kalusto sisältää yrityksen liiketoiminnassa käytettäviä koneita ja kalustoa, jotka vaikuttavat useampana tilikautena yrityksen tulonhankintaan. Koneet ja kalusto -erään kirjataan esimerkiksi

tuotannollisia koneita ja konttorikoneita. (Leppiniemi & Kykkänen 2005, 82.) Muihin aineellisiin hyödykkeisiin luetaan aineellisista hyödykkeistä luonnonvarat, kasvatettavat varat sekä arvo- ja taide-esineet. Soranottopaikat, malmiesiintymät, turvesuot sekä kivilouhokset ovat luonnonvaroja. Kasvatettavilla varoilla tarkoitetaan puolestaan esimerkiksi jalostuseläimiä ja lypsykarjaa. (Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2005, 46.)

Aineellisten hyödykkeiden alaryhmä ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat on luonteeltaan saaminen. Ennakkomaksuihin kirjataan toimittajille maksetut ennakkomaksut tulevaisuudessa saatavasta aineellisesta hyödykkeestä sekä keskeneräiset hankinnat. Keskeneräisillä hankinnoilla tarkoitetaan yritykselle valmistuksessa olevia, vielä käyttöön ottamattomia pysyviä vastaavia. (Leppiniemi & Kykkänen 2005, 82.)

Aineellisia hyödykkeitä Yritys X Oy:n emoyhtiön tilinpäätöksessä vuonna 2011 oli yhteensä 127 127 986 euroa. Aineellisten hyödykkeiden määrä oli kasvanut 8 715 772 euroa vuoteen 2010 nähden. Suurin aineellisten hyödykkeiden erä vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli sähköverkosto. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat olivat kasvaneet vuoden 2010 ja vuoden 2011 välisenä aikana yhteensä 2 561 567 euroa. (Yritys X Oy 2011.)

3.3 Sijoitukset

Sijoituksiin kuuluvat arvopaperit sekä sijoitukset, jotka ovat pidempiaikaisesti yhteydessä yrityksen harjoittamaan liiketoimintaan. Sijoituksiin luetaan esimerkiksi tytäryhtiö- ja toimitilaosakkeet. (Ikäheimo ym. 2009, 66.) Kirjanpitoasetuksessa 1339/1997 sijoitukset jaetaan kuuteen alaryhmään: ”osuudet saman konsernin yrityksiltä, saamiset saman konsernin yrityksiltä, osuudet omistusyhteisyhteisöissä, saamiset omistusyhteisyhteisöiltä, muut osakkeet ja osuudet sekä muut saamiset”(6. §).

Yritys X Oy:n emoyhtiön taseessa oli vuonna 2011 kirjattu sijoituksia yhteensä 54 715 563 euroa. Vuoteen 2010 nähden sijoitukset olivat kasvaneet 1 278 822

euroa. Sijoituksissa kasvua oli tapahtunut muissa osakkeissa ja osuuksissa sekä muissa sijoituksissa. (Yritys X Oy 2011.)

4 Poistot

Kirjanpitoa koskevat omat määräykset pysyvistä vastaavista, jotka tuottavat yritykselle tuloa useampana tilikautena. Pysyvät vastaavat kirjataan kirjanpitoon menoiksi suunnitelman mukaisina poistoina eli hyödykkeen hankintamenoa vähennetään sen mukaan, miten hyödykkeen odotetaan tuottavan tuloja seuraavina tilikausina. (Suomen Taloushallintoliitto ry 2011.) Suunnitelman mukaiset poistot vaikuttavat yrityksen tuloslaskelmassa. Suunnitelman mukaiset poistot vähennetään yrityksen liikevaihdosta ja ne vaikuttavat pienentävästi tilikauden voittoon tai vastaavasti suurentavat tilikauden tappiota. Poistot tulee suorittaa ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaisesti. Käyttöomaisuuden verotuspoistoja säätelee Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968. Käyttöomaisuus otetaan verotuksessa huomioon muuan muassa niistä tehtävinä verotus- eli evl-poistoina.

4.1 Poistoihin liittyvät käsitteet

Pysyvien vastaavien hankintamenolla tarkoitetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneita muuttuvia menoja. Mikäli hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen sisältyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen, voidaan myös kiinteät menot sisällyttää hyödykkeen hankintamenoon. (Kirjanpitolautakunta 2007.) Pysyvien vastaavien hankintameno aktivoidaan yleisesti ja hankintameno poistetaan suunnitelman mukaisina poistoina. Hyödykkeiden hankintamenot kirjataan kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina hyödykkeiden taloudellisina vaikutusaikoina. (Leppiniemi & Kykkänen 2005, 55.)

Arvonkorotuksia voidaan tehdä tarvittaessa maa- ja vesialueille sekä arvopapereille, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Arvonkorotuksen tekemi-

nen edellyttää, että hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on suurempi tilinpäätöspäivänä hankintamenoa verrattuna. (Fredriksson ym. 2006, 262.) Arvonlennuksella puolestaan tarkoitetaan, että hyödykkeen hankintamenoa tulee kirjata kuluksi, jos hyödykkeestä saatava tulo on tulevaisuudessa poistamatonta hankintamenoa pienempi. Arvonlennussääntöä pystytään käytännössä soveltamaan hyödykkeisiin, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. (Fredriksson ym. 2006, 264.)

Poistosuunnitelmalla tarkoitetaan suunnitelmaa käyttöomaisuudesta tehtävistä poistoista. Poistosuunnitelma laaditaan yleisesti pysyvän vastaavan hankintamenon ja jäännösarvon erotukselle. (Leppiniemi 2007, 75.) Jäännösarvolla tarkoitetaan rahamäärää, jonka kirjanpitovelvollinen arvioi saavansa hyödykkeestä sen taloudellisen pitoajan lopussa (Kirjanpitolautakunta 2007).

Pysyvien vastaavien poistoaika määritellään hyödykkeen taloudellisen pitoajan perusteella. Pysyvien vastaavien hankintameno jaksotetaan pitoajan mukaan suunnitelman mukaisina poistoina hyödykkeen koko taloudelliselle pitoajalle. (Kirjanpitolautakunta 2007.) Taloudellinen pitoaika käsittää sen ajan jona hyödykkeen arvioidaan tuottavan tuloa kirjanpitovelvolliselle (Leppiniemi 2007, 76).

Poistomenetelmällä tarkoitetaan tapaa, jolla poistot toteutetaan. Poistomenetelmiä ovat esimerkiksi tasapoistomenetelmä ja menojäännöspoistomenetelmä. Tasapoistossa suunnitelman mukaiset poistot tehdään aina samansuuruisina hyödykkeen käyttöaikana. Menojäännöspoistossa hyödykkeen jäljellä olevasta menojäännöksestä lasketaan aina tietty prosentti. Menojäännöspoistoa sovelletaan usein esimerkiksi koneisiin ja laitteisiin. (Ikäheimo ym. 2009, 82.)

Verotuksessa käyttöomaisuudesta tehdään verotuspoistot. Verotuspoistoja ei hyväksytä suurempina kuin kirjanpidossa tehtyjä poistoja. Jos suunnitelman mukaiset poistot ovat pienemmät verrattuna verotuspoistojen suuruuteen, otetaan ylimenevä osuus huomioon poistoerona. (Leppiniemi & Kykkänen 2005, 56.)

4.2 Suunnitelman mukaiset poistot

Aineellisten hyödykkeiden sekä vastikkeellisesti hankittujen aineettomien hyödykkeiden hankintamenoa koskee aktivointipakko. Hyödykkeiden hankintamenot tulee kirjata taseen vastaavalle puolelle ja hankintamenot vähennetään suunnitelman mukaisina poistoina hyödykkeiden vaikutusaikana. Aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen aktivointiin liittyy erilaisia vaatimuksia ja niiden vähentäminen vuosikuluna on laajemmin mahdollista. (Leppiniemi & Kykkänen 2005, 55; Ikäheimo ym. 2009, 81.) Kirjanpitolaki 1336/1997 ja kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista säätelee poistojen tekemistä.

Aineellisten hyödykkeiden hankintameno aktivoidaan, jos hyödykkeen vaikutusaika on pidempi kuin yhden tilikauden mittainen. Aineellisten hyödykkeiden alaryhmästä maa- ja vesialueet ei kuitenkaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, vaan niille tehdään tarpeen vaatiessa arvonalennusvähennyksiä tai vastaavasti arvonkorotuksia. Maa- ja vesialueiden tapaan sijoituksista ei ole tapana tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. (Leppiniemi 2003, 129; Fredriksson, 2006, 246.) Aineettomien hyödykkeiden suunnitelman mukaisten poistojen tekemisestä säädetään Kirjanpitolaisissa 1336/1997 seuraavasti:

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno aktivoidaan erityistä varovaisuutta noudattaen (5a. §.)

Kirjanpitovelvollinen voi kirjata halutessaan vähäarvoiset käyttöomaisuushankinnat kerralla kuluksi. Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968 säättää, että pysyvien vastaavien hankintamenot voidaan poistaa jo sinä verovuonna, kun pysyvät vastaavat on otettu käyttöön, mikäli pysyvien vastaavien taloudellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta tai hankintameno ei ylitä 850 euroa. Verovuonna saa vähentää enintään 2500 euroa pienhankintoja. Kirjanpitolain 1336/1997 ja Elinkeinoverolain 360/1968 eroavaisuudet voivat aiheuttaa eroa kirjanpidon ja verotuksen välillä. (Tomperi 2005, 25.)

Suunnitelman mukaisia poistoja kirjataan kuluksi yhteensä pysyvän vastaavan hankintamenon ja hyödykkeen arvioidun jäännösarvon erotus. Jäännösarvolla tarkoitetaan arvioitua rahamäärää, jonka kirjanpitovelvollinen arvioi saavansa hyödykkeestä sen taloudellisen pitoajan lopussa. (Kirjanpitolautakunta 2007.)

Suunnitelman mukaisten poistojen suorittamisen pohjana käytetään pysyvien vastaavien hankintamenoa. Pääsääntönä on, että hankintamenoon sisällytetään pelkästään hyödykkeen hankinnasta ja valmistamisesta aiheutuneet muuttuvat menot. Hyödykkeen ostohinnan lisäksi hankintamenoon voi sisältyä esimerkiksi maahantuonti-, rahti- ja asennusmenoja. (Kirjanpitolautakunta 2007.) Kiinteiden menojen sisällyttäminen hankintamenoon on joissakin tapauksissa mahdollista. Kiinteitä menoja voi sisällyttää hankintamenoon, jos kiinteiden menojen määrä on olennainen hankintamenoon verrattuna. Korkomenojen sisällyttäminen on mahdollista, jos hyödykkeen valmistukseen kohdennettavan lainan korkomenujen osuus on olennainen hankintamenoon verrattuna. (Kirjanpilolaki 4 luku 5§.)

4.3 Arvonkorotukset

Arvonkorotuksia voidaan tehdä maa- ja vesialueille sekä arvopapereille. Arvonkorotus voidaan tehdä suurimmillaan hyödykkeen todennäköiseen luovutushintaan asti. Hyödykkeelle tulee siis pystyä määrittelemään todennäköinen luovutushinta. Luovutushinnan voi määrittellä esimerkiksi markkinoiden avulla tai asiantuntijan antaman arvion avulla. (Fredriksson ym. 2006, 262–263.)

Maa- ja vesialuille tai arvopapereille tehtävä arvonkorotus voi enintään olla todennäköisen luovutushinnan ja hyödykkeen vähentämättä olevan hankintamenon vähennyksen suuruinen. Usein arvonkorotukset tehdään kuitenkin pienempänä kirjanpidon varovaisuusperiaatteen takia. Arvonkorotukset tulee kohdistaa samantilaisiin hyödykkeisiin samoja periaatteita noudattaen. Erilisten dokumentti- ja selonottovelvollisuuksien takia on suositeltavaa, että arvonkorostusten tekemiseen suhtaudutaan hyvin harkitusti. (Leppiniemi 2003, 94.)

Tilinpäätöksen laatimisen aikana kirjanpitovelvollisen pitää arvioida, että hyödykkeille tehty arvonnkorotuksen edellytykset ovat edelleen voimassa. Arvonnkorotusten tekemisen mahdollisuus poikkeaa arvostussäännöksistä ja tämän vuoksi niille on asetettu tiukat säännökset arvonnousun olennaisuudesta ja pysyvyydestä. Mikäli arvonnkorotuksen kohteena ollut hyödyke tuhoutuu tai sen arvo alentuu, tulee tehty arvonnkotus peruuttaa. (Fredriksson ym. 2006, 263.)

Yritykset tekevät arvonnkorotuksia esimerkiksi taseasemansa vahvistamiseksi. Arvonnkorotusten tekeminen on yksi keino osoittaa esimerkiksi, että yrityksellä on omaa pääomaa tarpeeksi jäljellä. Tehty arvonnkorotukset vaikuttavat ainoastaan taseessa. Arvonnkorotukset esitetään taseessa ryhmässä oma pääoma ja nimikkeellä arvonnkorotusrahasto. Arvonnkorotusrahasto on luonteeltaan sidottua pääomaa ja sitä ei pystytä jakamaan muun muassa osinkona. (Leppiniemi 2003, 93.)

4.4 Arvonalentumiset

Arvonalentumiset esitetään tuloslaskelman erässä: arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä. Ensisijaisesti hyödykkeiden hankintamenot tulee vähentää suunnitelman mukaisina, mutta arvonalentumisia tehdään tarvittaessa silloin, kun hyödykkeistä ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Pysyviin vastaaviin kohdistuvat arvonalentumiset otetaan ensisijaisesti huomioon poistosuunnitelmia muuttamalla. (Kirjanpitolausuntakunta 2007; Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2005, 188.)

Kirjanpitolain 1336/1997 mukaan arvonalennuksia voidaan tehdä käytännössä sijoituksiin sekä muihin hyödykkeisiin, joista ei yleisesti tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Poistosuunnitelman kohteena oleville hyödykkeille voidaan tehdä joissakin tapauksissa arvonalennuksia, jos pelkkä poistosuunnitelman muutos ei riitä saamaan hyödykkeen arvoa oikealle tasolle. Tällainen tilanne voi esimerkiksi tulla, kun kokonainen tehdas lopetetaan tai todella merkittävä hyödyke tuhoutuu. (Fredriksson ym. 2006, 264.)

Arvonalentumisia voidaan tarvittaessa tehdä omaisuuserän vahingoittuessa, tulonodotusten huonontuessa sekä hyödykkeen käyttömäärässä tai -tavassa tapahtuvien muutosten takia. Lisäksi arvonalentumisia voidaan tehdä, jos teknologia- tai markkinaympäristössä tapahtuu kirjanpitovelvollisille merkittäviä haitallisia muutoksia. Arvonalentumiskirjauksen tekemistä mietittäessä hyödykkeen tai sijoituksen tulonodotukset pitää arvioida aina varovaisuuden periaatteita noudattaen. Jos yritys käyttää hyödykettä suoritetuotannossaan, hyödykkeen arvo määritellään suhteessa yrityksen toiminnan tulonodotuksiin. (Kirjanpitolautakunta 2007.)

4.5 Poistosuunnitelma

Pysyvien vastaavien aktivoidut hankintamenot vähennetään suunnitelman mukaisina poistoina hyödykkeiden vaikutusaikana. Kirjanpitolaki 1336/1997 ei säädä tarkemmin poistosuunnitelmien sisällöstä. Poistosuunnitelmissa määritellään muun muassa hyödykkeen poisto aika sekä käytettävä poistomenetelmä. (Lepiniemi 2007, 75–76.)

Kirjanpitolaissa 1336/1997 säädetään, että kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot tuloksesta sekä kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta. Kirjanpitovelvollisen pitää arvioida poistosuunnitelmansa uudelleen aina tilinpäätöstä laatiessaan, jotta valitut poistoajat sekä poistomenetelmät täsmäävät pysyvien vastaavien taloudelliseen pitoaikaan. Mikäli hyödykkeen tulonodotukset ovat muuttuneet merkittävästi aikaisempaan poistosuunnitelmaan nähden, tulee kirjanpitovelvollisen muuttaa hyödykkeen poistosuunnitelmaa. Poistosuunnitelmaa voidaan muuttaa ainoastaan muutostilikauden ja seuraavien vuosien tilinpäätösten osalta. Aiempien tilikausien osalta poistosuunnitelmaa ei voida enää muuttaa. (Kirjanpitolautakunta 2007.)

Yritys X Oy:ssä poistosuunnitelmapohja on laadittu vuonna 1997. Poistosuunnitelmapohja rakennettiin, kun siirryttiin Efektokäyttöomaisuudenhallintajärjestelmään. Käytettäviä poistoaikoja on käyty läpi

yhdessä yhteistyökumppaneiden kanssa, jotta käytettävät poistoajat olisivat yhtenäiset. (Controller 1 2012.)

4.5.1 Poisto aika

Pysyvien vastaavien poisto aika määritellään hyödykkeen taloudellisen pitoajan perusteella. Pysyvien vastaavien hankintameno jaksetaan pitoajan mukaan suunnitelman mukaisina poistoina koko hyödykkeen taloudelliselle pitoajalle. Taloudellisen pitoajan päättyessä pysyvien vastaavien hankintameno tulee olla kokonaan poistettu hyödykkeelle määriteltyä jäännösarvoa lukuun ottamatta. (Kirjanpitolautakunta 2007.)

Pysyvien vastaavien poistoaikojen määrittämisessä tulee ottaa huomioon kirjanpito velvollisen yksilölliset olosuhteet. Poisto aika määritetään vastamaan kirjanpito velvollisen tekemää omaa poistosuunnitelmaa ja arviota hyödykkeen taloudellisesta pitoajasta. Pysyvien vastaavien poistoaikojen suhteuttamisessa voidaan käyttää apuna muun muassa tietoa vastaavanlaisten hyödykkeiden taloudellisista pitoajoista itse kirjanpito velvollisen toiminnassa tai mahdollisuuksien mukaan toimialan muiden kirjanpito velvollisten toiminnassa. Kirjanpito velvollisen tulee noudattaa varovaisuuden periaatteita poistoaikoja määrittäessä. (Kirjanpitolautakunta 2007.) Yritys X Oy konsernin suunnitelman mukaiset poistoajat on määritelty seuraavasti:

- johtoalueiden käyttökorvaukset 5–50 vuotta
- rakennukset 20–47 vuotta
- rakennelmat 12 vuotta
- siirto- ja jakeluverkosto 20–25 vuotta
- koneet ja kalusto 5-10 vuotta
- voimalaitoskoneet ja -laitteet 45 vuotta
- konserniliikearvo 40 vuotta
- konserniliikearvo 10 vuotta
- atk-ohjelmat 5 vuotta (Yritys X Oy 2011).

Poistojen aloittamisten lähtökohtana on yleisesti se, että poistojen tekeminen aloitetaan, kun pysyvä vastaava on otettu käyttöön yrityksen toiminnassa. Koneet ja laitteet otetaan käyttöön kirjanpitovelvollisen toiminnassa usein vasta niiden koekäytön jälkeen. Hyödykkeen käyttöönotolla tarkoitetaan sitä aikaa, kun hyödykettä aletaan käyttää apuna yrityksen tulonhankinnassa. (Kirjanpitolautakunta 2007; Leppiniemi 2004, 199.)

Pysyvien vastaavien käyttöönottilikaudelta tehtävien poistojen määrään vaikuttaa hyödykkeen käyttöönoton ajankohta tilikaudella. Jos hyödyke otetaan käyttöön kesken tilikauden, suunnitelman mukaisten poistojen laskennassa otetaan huomioon, kuinka monta kuukautta hyödyke on ollut käytössä tilikauden aikana. Pienet kirjanpitovelvolliset voivat tehdä suunnitelman mukaiset poistot kokonaisuudessaan tilikaudelta, jonka aikana pysyvä vastaava on käyttöönotettu. Aineettomien hyödykkeiden kohdalla yleisesti poistojen tekeminen on aloitettava heti, kun aineettomasta hyödykkeestä on syntynyt meno ja poistojen tekemistä ei lykätä käyttöönottohetkeen asti. (Kirjanpitolautakunta 2007; Leppiniemi 2004, 199.)

Yritys X Oy:ssä yksittäiset käyttöomaisuuteen kuuluvat laskut, kuten esimerkiksi kaluston hankinnat kirjataan käyttöomaisuuteen ostolaskun päiväyksen perusteella ja tästä alkavat lisäksi suunnitelman mukaiset poistot. Poistosuunnitelmat on määritelty suoraan käyttöomaisuuslajien taakse. Verkoston osalta tulevat isommat laskut, esimerkiksi sähköaseman peruskunnostukset tai verkoston isot suunnittelutyöt, kirjataan käyttöomaisuuteen työn vastaanottopäivämäärällä eli työn ollessa hyväksytysti vastaanotettu. Pienemmät verkostotyöt ja erilaiset lupamaksut kirjataan käyttöomaisuuteen aina kalenterikuukauden viimeiselle päivälle. (Controller 2, Kirjanpitopäällikkö & Kirjanpitäjä 2012.)

Yritys X Oy:ssä hyödykkeille määritelty pitoajat ovat joissakin tapauksissa vääristyneet. Esimerkiksi voimalaitoksille on pitoajaksi määritelty 45 vuotta ja tämän pitoajan mukaan kirjataan lisäksi voimalaitokselle menevät koneet ja laitteet. Voimalaitoksiin kirjattavien koneiden ja laitteiden todellinen pitoaika ei ole monessakaan tapauksessa 45 vuotta, vaan huomattavastikin lyhyempi aika. Pito-

aikojen määrittelyssä kirjanpidon ja ostoreskontran puolella tuottaa ongelmia tietämättömyys laitteiden todellisista pitoajoista. (Kirjanpitäjä 2012b.)

4.5.2 Poistomenetelmät

Suunnitelman mukaiset poistot vähennetään ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaisesti ja kirjataan kuluksi järjestelmällisesti. Kirjanpitovelvollisen tulee tehdä suunnitelman mukaiset poistot poistosuunnitelmaa noudattaen riippumatta tilikauden tuloksesta. Suunnitelman mukaisia poistoja ei saa pienentää, jos kirjanpitovelvollisen tilikauden tulos jää ennakoitua pienemmäksi. Suunnitelman mukaisten poistojen tekemiseen on useita erilaisia tapoja ja poistomenetelmä voi olla tuottoihin tai käyttöön perustuva menetelmä. (Kirjanpitolautakunta 2007.)

Valitun poistomenetelmän pitää seurata hyödykkeen tulontuottamiskyvyn pienentymistä. Poistomenetelmiä ovat esimerkiksi tasapoistomenetelmä, etupainotteinen menetelmä, takapainotteinen menetelmä sekä substanssipoistomenetelmä. Poistomenetelmänä pystytään käyttämään lisäksi erilaisten poistomenetelmien yhdistelmiä. Substanssipoistomenetelmässä kirjanpitovelvollinen kirjaa hyödykkeen hankintamenon kuluksi aina samassa tahdissa, kuin itse hyödykettä käytetään. Progressiivista eli takapainotteista menetelmää käytettäessä ajatellaan, että hyödyke tuottaa sen käyttöönoton jälkeen vähemmän tuloa kuin hyödykkeen taloudellisen pitoajan lopulla. Degressiivinen poistomenetelmä tarkoittaa etupainotteista menetelmää. (Fredriksson ym. 2006, 250.)

4.6 Verotuspoistot

Verotuksessa käyttöomaisuus jaetaan fyysisen kuluvuuden mukaan kulumattoon ja kuluvaan käyttöomaisuuteen. Kulumatonta käyttöomaisuutta ovat esimerkiksi maa-alueet ja kuluva käyttöomaisuutta ovat puolestaan muun muassa rakennukset ja koneet. Verotuksessa kuluvan ja kulumattoman käyttöomaisuuden jaottelun suurimpana merkityksenä on, että kulumattoman käyttöomai-

suuden hankintamenosta ei saa tehdä vähennyksiä. (Ojala 2006.) Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968 säätelee verotuksessa tehtäviä poistoja käyttöomaisuudesta. Käyttöomaisuus määritellään Elinkeinoverolaissa 360/1968 seuraavasti:

Käyttöomaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa pysyvään käyttöön tarkoitettut maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet, kalusto ja muut esineet, patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet sekä soran- ja hiekanottoaikat, kaivokset, kivilouhokset, turvesuot ja muut sellaiset hyödykkeet. Maa-alue, arvopaperit ja muut sellaiset hyödykkeet ovat kulumatonta käyttöomaisuutta. (12§.)

Verotuksessa ja kirjanpidossa käytettävät poistomenetelmät voivat erota toisistaan. Kirjanpitolaissa 1336/1997 säädetään, että aineellisen omaisuuden hankintameno tulee aktivoida ja poistaa suunnitelman mukaisina poistoina hyödykkeen vaikutusaikana. Kirjanpidon suunnitelman mukaisia poistoja koskee aktivointivelvoite, taseen aktivoidut hankintamenot tukee kirjata hyödykkeen vaikutusaikana tuloslaskelmaan. Suunnitelman mukainen poisto vastaa pysyvän vastaavan tulontuottamiskyvyn pienenemistä, ei siis fyysistä kulumista. (Myrsky & Linnakangas 2006, 203.)

Elinkeinoverolain 360/1968 mukaan verotuksessa hyväksytään poistot ainoastaan, jos kirjanpitovelvollinen on kirjanpidossaan vähentänyt verovuotena tai tätä aikaisempina vuosina ainakin yhtä suuret suunnitelman mukaiset poistot. Suunnitelman mukaiset poistot ovat kirjanpidossa pakolliset, mutta verotuksessa poistot voidaan jättää jopa kokonaan tekemättä. Verotuksessa yhtenä vuotena jätetty tekemätön poisto siirtyy hyllypoistona vähennettäväksi tulevien verovuosien verotuksessa. Hyllypoisto voi tulla yrityksessä ajankohtaiseksi silloin esimerkiksi, kun yrityksellä on aikaisimmilta vuosilta vahvistettuja tappiota. Tappioiden vähentämiseksi yritys näyttää verotettavaa tuloa. (Ojala 2006.)

Poistojen tekeminen verotuksessa edellyttää, että kirjanpitovelvollinen on suorittanut kirjanpidon poistot tuloslaskelmassaan. Suoritettavat suunnitelman mukaiset poistot ovat yleisesti pienempiä, kuin verotuksessa sallitut enimmäispoistot. Jos poistojen määrät vaihtelevat kirjanpidon ja verotuksen välillä on kirjattava tällaisissa tapauksissa poistoeroa. Mikäli verotuksessa tehtävä poisto on pienempi, kuin kirjanpidossa tehty poisto, syntyy positiivista poistoeroa. Jos taas

suunnitelman mukaiset poistot ovat pienemmät, kuin verotuksessa tehdyt poistot, syntyy negatiivista poistoeroa. (Ojala 2006; Myrsky & Linnakangas 2006, 205.)

Koneiden, kaluston ja laitteiden hankintameno poistetaan verotuksessa hyödykkeiden poistamatta olevasta menojäännöksestä yhtenä yhteisenä eränä. Menojäännös saadaan laskettua, kun lasketaan aikaisemmilta verovuosilta siirtynyt menojäännös ja lisätään siihen kuluvana vuonna hankittujen hyödykkeiden hankintamenot sekä vähennetään irtaimesta käyttöomaisuudesta kuluvan vuoden luovutushinnat ja muut vastikkeet. (Ojala 2006.) Menojäännöksen laskeminen verotusta varten on esitetty kuviossa 2.

+ verovuonna käyttöönotetun irtaimen käyttöomaisuuden hankintameno
 + aiempina vuosina käyttöönotetun irtaimen käyttöomaisuuden poistamaton hankintameno
 – verovuonna irtaimesta käyttöomaisuudesta saatu luovutushinta ja muut vastikkeet
 = menojäännös

Kuvio 2. Menojäännöksen laskeminen (Myrsky & Linnakangas 2006, 209).

Koneiden, laitteiden ja kaluston enimmäismäärä verotuksessa vähennettäväksi on menojäännöksestä 25 %. Menojäännöspoistossa poistopohja alenee aina vuosittain. Rakennusten ja rakennelmien poistot tehdään degressiivisin poistoin menojäännöksestä. Rakennusten ja rakennelmien poistot tehdään aina rakennuskohtaisesti. Poistojen enimmäismäärät vaihtelevat muun muassa käyttötarkoituksesta ja rakennusmateriaalista riippuen 4 % - 20 % välillä. Väestönsuojien sekä esimerkiksi ympäristön suojelemiseksi hankittujen koneiden ja laitteiden enimmäispoisto verotuksessa on 25 % tasapoisto. Ympäristönsuojeluinvestointeja koskevaa säännöstä sovelletaan ainoastaan sellaisiin hyödykkeisiin, joiden tarkoituksena on muun muassa vesistöjen pilaantumisen tai ulkoilman saastumisen ehkäisy. (Ojala 2006.)

Patenttien sekä muiden aineettomien oikeuksien hankintamenot tulee poistaa kymmenessä vuodessa tai verovelvollisen osoittamassa lyhyemmässä ajassa. Soranottoa paikkojen ja muun vastaavan maa-aineksen otto paikan hankinta-

menona tulee vähentää käytettyä ainesmäärää vastaava määrä. Rautateiden, laitureiden, siltojen ja vastaavanlaisten hyödykkeiden hankintamenot tulee poistaa tasapoistoin hyödykkeen taloudelliseksi katsottuna käyttöaikana, enimmäispoisto-aika on kuitenkin 40 vuotta. (Ojala 2006.)

5 Toimeksiantajan käyttöomaisuushankinnat

Yritys X Oy:ssä on paljon erilaista käyttöomaisuutta ja sitä hankintaan koko ajan lisää. Käyttöomaisuuteen liittyen on jatkuvasti käynnissä esimerkiksi erilaisia projektimuotoisia töitä. Käyttöomaisuusprojektit liittyvät muun muassa sähkö-asemiin, voimalaitoksiin ja kiinteistöihin. Suuren käyttöomaisuusmäärän hallinta tuottaa ongelmia Yritys X Oy:ssä. Yksi suurimmista käyttöomaisuuteen liittyvistä ongelmista on tällä hetkellä Efeko-käyttöomaisuudenhallintajärjestelmä, joka ei tue esimerkiksi raportoinnin osalta suurta käyttöomaisuuden määrää. Käyttöomaisuudenhallintajärjestelmä vaihdetaan lähitulevaisuuden aikana toiseen.

Tällä hetkellä suuren käyttöomaisuusmäärän hallinnassa Yritys X Oy:ssä on lisäksi ongelmana muun muassa ajan puute. Käyttöomaisuuskirjanpitoon liittyvät työtehtävät vievät tällä hetkellä paljon aikaa ja tämän vuoksi käyttöomaisuuden hallinnan ongelmiin ei ole ehditty panostamaan. Käyttöomaisuuden hallintaa voitaisiin parantaa asioiden selkeyttämisellä, esimerkiksi käyttöomaisuuslajit pitäisi käydä läpi. Tausta-asiat käyttöomaisuuden osalta pitää saada kuntoon ennen uuteen ohjelmistoon siirtymistä. (Controller 2 ym. 2012.)

5.1 Investoinnit

Yritykset tarvitsevat erilaista käyttöomaisuutta liiketoimintaa harjoittaakseen. Investointeihin voi sisältyä usein suuri taloudellinen riski ja investointien päätöksentekoon liittyy monia epävarmuustekijöitä sekä olettamuksia tulevaisuutta ajatellen. Yrityksen epäonnistunut investointi voi vaarantaa jopa yritystoiminnan jatkuvuuden. Kannattavat ja onnistuneet investoinnit puolestaan vahvistavat yri-

tyksen taloudellista asemaa sekä auttavat yritystä kestämaan huonompiakin aikoja. Investointien kannattavuuksien arvioimista voidaan pitää merkittävänä osana yrityksen johdon laskentatoimen tehtävistä. (Viitala 2006, 93; Kinnunen ym. 2007, 130–131.)

Investoinnit voidaan jakaa seuraavanlaisiin luokkiin: aineelliset ja aineettomat investoinnit, korvaus- ja uusinvestoinnit, sekä operatiiviset ja strategiset investoinnit. Aineelliset investoinnit ovat useimmiten tuotantovälineisiin liittyviä ja aineettomia investointeja ovat muun muassa tutkimus- sekä tuotekehitysinvestoinnit. Korvausinvestoinneilla tarkoitetaan, että yrityksessä sillä hetkellä oleva kone tai laite korvataan uudella. Uusinvestoinnista on puolestaan kysymys silloin, kun yritys panostaa johonkin aivan uuteen investointiin. Operatiivisten investointien katsotaan tehostavan yrityksen sen hetkistä toimintaa ja strategiset investoinnit luovat yritykselle aivan uudenlaisia toimintaedellytyksiä. (Yritys-Suomi 2012.)

Investointien suurimpana tavoitteena on niiden kannattavuus. Kannattavuuteen vaikuttavia tekijöitä ovat esimerkiksi hankintameno sekä suunnittelu- ja asennuskustannukset. Investointilaskelmissa voidaan arvioida suunnitellun investoinnin kannattavuutta sekä verrata erilaisia investointivaihtoehtoja keskenään. Investointilaskelmavaihtoehdot ovat nykyarvomenetelmä, annuiteettimenetelmä, takaisin maksuajan menetelmä ja sisäisen korkokannan menetelmä. (Yritys-Suomi 2012.)

Investointeihin liittyviä epävarmuustekijöitä ovat muun muassa investointien juoksevat tulot ja menot sekä pitoajat. Investointeihin liittyviä tuloja ja menoja pystytään arviomaan, mutta joskus arviot eivät pidä paikkaansa. Arvioidut kustannukset voivat osoittautua parhaassa tapauksessa arvioitua pienemmiksi ja tuottoja kertyy ennalta odotettua paremmin, mutta ennusteet voivat poiketa yrityksen kannalta huonompaakin suuntaan. Tulevaisuuden epävarmuustekijöitä pystytään ottamaan investointilaskelmissa huomioon monin eri tavoin. (Kinnunen ym. 2007, 139.)

Yritys X Oy:ssä investointeja tehdään melkeinpä kaikille käyttöomaisuuslajeille. Aineellisten hyödykkeiden puolelta investointeja tehdään esimerkiksi maa-alueisiin, kiinteistöihin, koneisiin ja laitteisiin sekä sähköverkostoihin liittyen. Aineettomien hyödykkeiden osalta investoinnit liittyvät muun muassa atk-ohjelmiin sekä erilaisiin lisensseihin. Investoinnit suunnitellaan aina pitkällä tähtäimellä ja niitä mietitään budjetoinnin yhteydessä. Kiinteistöjä koskevista investoinneista tehdään aina tarvekartoitus ja laaditaan tarvittaessa rahallinen suunnitelma. Budjetointivaiheessa päätetään toteutetaanko investointi vai siirretäänkö se esimerkiksi myöhempään ajankohtaan. Konttorikoneiden ja kaluston osalta budjetoidaan arvioitu kokonaissumma aina seuraavalle vuodelle. Esimerkiksi työtuoleja hankittaessa tarve on aina hankinnan pääasia ja katsotaan enemmänkin hankintojen tarvetta, kuin rahaa ja budjetissa pysymistä. Sähköverkostoa koskevia investointeja toteutetaan ennalta suunnitellun verkostostrategian mukaisesti. Hallitus hyväksyy verkostostrategian ennen toimenpiteiden aloittamista. (Controller 2 ym. 2012.)

Vuosikulun ja investoinnin rajaa ei pystytä rahallisesti määrittelemään Yritys X Oy:ssä. Verottajan ohjeistusta pienhankinnoista ei voida soveltaa kaikkiin hankintoihin ja enemmän joudutaan miettimään hankintojen elinkaarta. Esimerkiksi työtuolit kirjataan tällä hetkellä investoinneiksi, koska niitä käytetään yleisesti vähintään viisi vuotta. Puhelimet puolestaan kirjataan vuosikuluiksi, koska ne eivät kestä yli kolmea vuotta. Johdonmukaisesti käytetään kuitenkin samanlaisia kirjauksia samanlaisten hankintojen kohdalla. (Controller 2 ym. 2012.)

5.2 Budjetointi

Toimintasuunnitelma laaditaan yrityksissä strategiaan pohjautuen. Budjetti on yrityksessä laadittu rahamääräinen toimintasuunnitelma. Yrityksien suunnittelu- sekä ohjausjärjestelmässä budjetit ovat olennaisena osana. Budjetti kostuu taloudelliseksi tulokseksi asetetusta tavoitteesta, joka on suunniteltu toteutettavan tiettynä ajanjaksona. Se kertoo lisäksi päätetyistä toimenpiteistä, joiden avulla määritellyt tavoitteet aiotaan saavuttaa. Yritysten pääbudjetteihin lukeutuu muun muassa tulos-, tase ja rahoitusbudjetti. (Ikäheimo ym. 2009, 162–164.)

Budjetointia käytetään erilaisissa organisaatioissa eri tehtävissä ja käyttötarkoitus voi vaihdella organisaation sisälläkin. Budjetointi auttaa tulevaisuuden toiminnan suunnittelussa ja ennustamisessa, koordinoi yrityksen toiminnan osia sekä motivoi työntekijöitä ja johtoa työskentelemään yhteisten tavoitteiden eteen. (Ikäheimo ym. 2009, 167.)

Erilaisia budjetointivaihtoehtoja ovat rullaava, liukuva, kiinteä ja tarkistettava. Budjetointikausi on yleisesti yrityksen yhden tilikauden mittainen. Tilikauden mittainen budjetointikausi voidaan jakaa pienemmiksi tarkastelujaksoiksi esimerkiksi neljännesvuosibudjeteiksi. Osabudjettien laatiminen on ensimmäinen vaihe budjetointia. Osabudjetoinnin osa-alueita voivat olla muun muassa myynnit, ostot, henkilöstökulut, investoinnit ja rahoitukseen liittyvät asiat. Budjettien toteutuman seuranta voi tapahtua esimerkiksi budjetointiohjelmassa tai kirjanpitojärjestelmässä. (YritysSuomi 2012.)

Yritys X Oy:ssä on kahden tyyppistä budjetointia käyttöomaisuusinvestointien puolella. Budjetointia tehdään vuosibudjetteina ja pidemmän aikavälin budjetteina. Pidemmän aikavälin budjetointi ulottuu viiden vuoden päähän. Seuraavan vuoden vuosibudjetointi laaditaan aina lokakuussa ja samalla tarkennetaan pidemmälle tähtäävää budjetointia. Investointeihin tarvittavia rahavirtoja mietitään pidemmän aikavälin budjetoinnin tapaan kerralla viiden vuoden päähän. Budjettien hyväksyminen tapahtuu yleisesti liiketoimintajohtajien kautta, mutta viime kädessä johtoryhmä (liiketoimintajohtajat ja toimitusjohtaja) hyväksyy budjetit. (Controller 1 2012.)

Yritys X Oy:n emoyhtiön vuosibudjetissa käyttöomaisuusinvestoinnit jakautuvat verkostoinvestointeihin, voimalaitoksiin, kiinteistöihin, strategisiin investointeihin, tietohallintoinvestointeihin, konttorikoneisiin ja kalustoon sekä muihin investointeihin. Verkostoinvestoinnit jakautuvat verkoston perusparannukseen, sähköasemiin, AMR-mittareiden vaihtoon, liityntäinvestointeihin ja viestiyhteysinvestointeihin. Muihin investointeihin luetaan muun muassa ennakkomaksut. (Controller 1 2012.)

Budjetointiesitykset tulevat Yritys X Oy:ssä suoraan esimiehiltä ja niiden laatiminen on heidän vastuullaan. Esimiehet käyvät läpi budjetteja yhdessä alaisensa kanssa niiden tekovaiheessa. Budjeteissa pysymistä seuraavat esimiehet ja johtoryhmä katsoo, miten suunnitellut investoinnit käytännössä toteutuvat. Controllerit seuraavat lähes kuukausittain budjeteissa pysymistä, mutta vähintään aina välitilipäätösten aikaan katsotaan toteutumia ja budjetoituja lukuja. Budjetoinnissa on erityisesti hyvää pitkän tähtäimen suunnittelu ja budjetointi on hyvällä tarkkuustasolla. Jos budjetointi olisi jaettu esimerkiksi tarkempiin osaluokkiin, niin se ei ehkä tuottaisi enää mitään lisäarvoa. (Controller 1 2012.)

5.3 Projektit

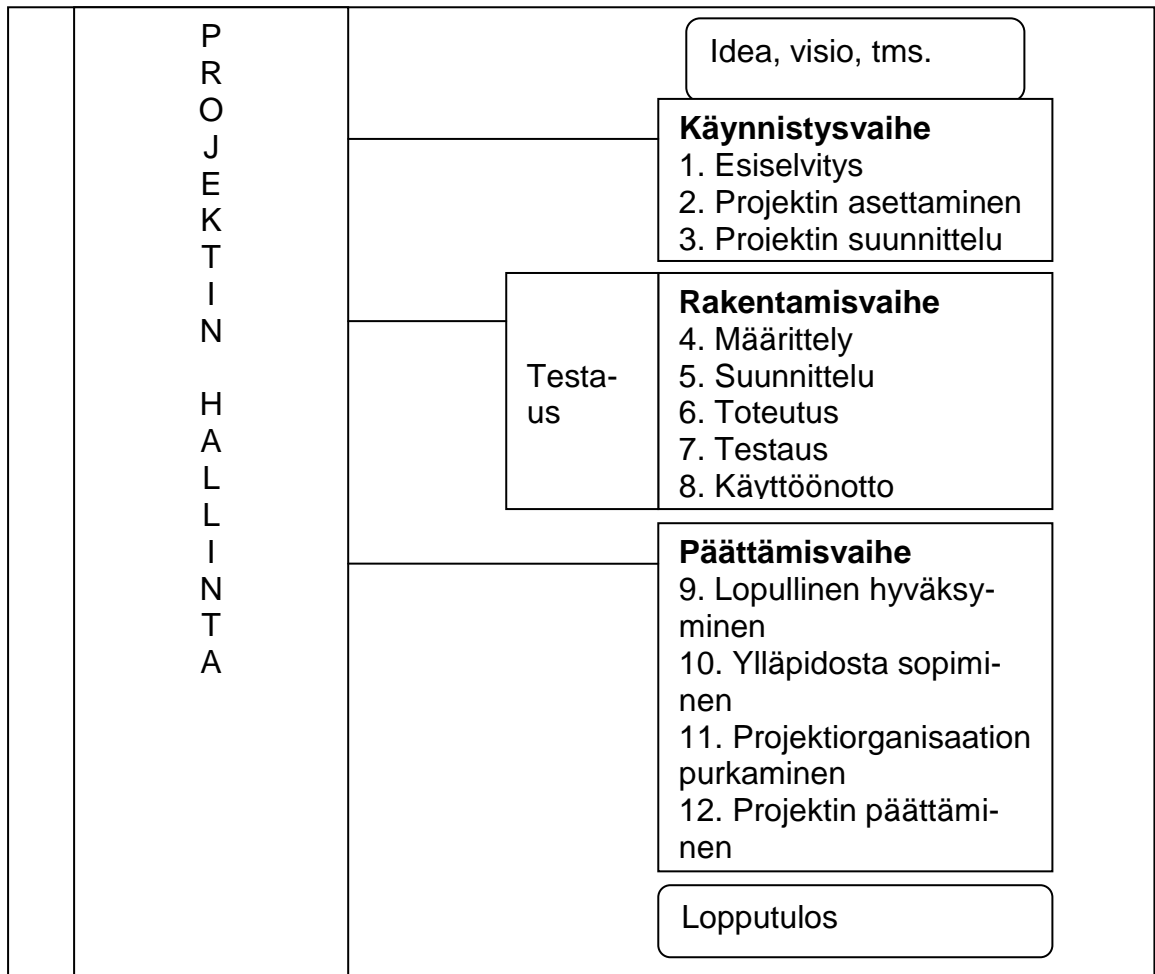
Projekti on sanana peräisin latinasta ja tarkoittaa suunnitelmaa tai ehdotusta. Lyhyesti määriteltynä projektilla tarkoitetaan useampia ihmisiä ja muita resursseja, jotka ovat projektin ajaksi koottuna tilapäisesti yhteen suorittamaan jotakin tiettyä tehtävää. Projekteille on lisäksi ominaista, että niille määritellään aikataulu ja budjetti. (Ruuska 2005, 18.)

Aikaisemmin projektiluonteista työtä käytettiin ainoastaan lähinnä isommissa kertahankkeissa. Myöhemmin projektimuotoinen työskentely on levinnyt hyvin vallitsevaksi tavaksi ja nykyisin sitä hyödynnetään pienemmissäkin hankkeissa. Tänä päivänä sekä yksityisellä että julkisella puolella on suuri määrä organisaatioita, joiden toiminta on kokonaan projekti- tai tiimivetoisia. Tällöin organisaatioiden menestys riippuu paljon projektitoiminnan onnistumisesta sekä kyvystä hallita projekteja. (Ruuska 2005, 12; Anttonen 2003, 15.)

Projektiorganisaatiot rakennetaan yleensä pelkästään tietyn projektin keston ajaksi ja projektin valmistumisen jälkeen projektiorganisaatiot hajoavat. Organisaatio määrittelee projektille jonkin tehtävän ja tehtävän suorittamiseen tarvittavat valtuudet. Projektiorganisaatio vastaa perusorganisaatiolle, että projektille asetetut tavoitteet toteutuvat määrättyjen resurssien puitteissa. (Ruuska 2005, 20.)

Projektiorganisaatiossa toimivat projektipäällikkö, johtoryhmä sekä projektiryhmä. Organisaatiossa voi lisäksi työskennellä muun muassa projektisihteeri, apulaisprojektipäällikkö ja aliprojektipäällikkö. Projektipäällikön vastuulla on projektin päivittäinen johtaminen ja yhteydenpitäminen projektin johtoryhmään ja sidosryhmiin. Projektipäällikkö on yksi projektin keskipisteistä ja kommunikoinnin tulisi mennä hänen kauttaan. Johtoryhmä puolestaan valvoo projektin etenemistä ja tukee päivittäisissä johtamistehtävissä projektipäällikköä sekä hyväksyy projektiryhmän aikaansaannokset. Johtoryhmä tekee lisäksi päätöksiä koskien projektin rajoja, aikataulua sekä resursseja. Projektin projektiryhmä koostuu alan asiantuntijoista, jotka vastaavat jonkin erityisalueen tehtävistä ja osaamisesta projektissa. (Ruuska 2005, 21; Anttonen 2003, 103–104.)

Projektin elinkaari voidaan jakaa käynnistämisvaiheeseen, rakentamisvaiheeseen ja päättämisvaiheeseen (kuviokuva 3). Projektin hallinta liittyy koko projektin elinkaareen. Projektin elinkaaren vaiheista ymmärretään usein pelkästään vain rakentamisvaihe eli toteutusprosessin itse sisäinen vaihe. Projektin vaihejako tulee kuitenkin käsitellä laajemmin siten, että projektin elinkaari kattaa kaikki tehtävät projektin käynnistämisvaiheesta aina sen loppuun asti. Projektin käynnistämisen tarve voi syntyä esimerkiksi kehitysideasta, visioista tai vanhan järjestelmän uudistamisen halusta. Ennen kuin projektin tehtävää aletaan toteuttaa, tulee ensimmäiseksi laatia esiselvitys tai esitutkimus kohdealueesta. Esitutkimuksessa tulee käydä läpi esimerkiksi projektin tavoiteaikataulu, keskeiset ongelma-alueet, toiminnalliset ja tekniset tavoitteet, kustannusarvio, onnistumisen edellytykset sekä arvioitu lopputulos. (Ruuska 2005, 31–33.)



Kuvio 3. Projektin elinkaari (Ruuska 2005, 32).

Projektiorganisaatio on projektin elinkaaren ajan todella kiinteä työyhteisö ja se tarvitsee toimiakseen tehokkaan viestintäjärjestelmän. Projektiviestintä on tärkeä väline ja voimavara projektin onnistumiselle. Tehokas ja toimiva viestintä ei projektiorganisaation sisällä toteudu itsestään. Projektiviestintää tulee suunnitella, johtaa sekä valvoa. Viestintää pidetään projekteissa tärkeänä työkaluna, joka kytkee projektin eri osat yhteen sekä projektin toimintaympäristöönsä. (Ruuska 2005, 75.)

Projektien toteuttamiseen liittyy aina omat riskinsä organisaatiolle. Projektit kulluttavat usein paljonkin rahaa, mutta tuottavat usein vasta itse projektien päätyttyä. Valvontaan ja ohjaamiseen tulee kiinnittää erityisesti huomiota projektien aikana. Ihmisten johtaminen on tärkeää projektien hallinnassa. Se on yksi projektien onnistumisedellytyksistä ja ilman siinä onnistumista projektin tulevaisuus ei ole kovinkaan valoisa. Projektien hallinnassa on tärkeänä asiana lisäksi ohjaus ja toteutus. Projektissa ilmenneet ongelmat voivat koskea ihmisiä tai asioita.

Osa ongelmista voi olla odotettavissa ja osa voi tulla odottamatta. Ongelmat tulee selvittää mahdollisimman pian, johtuivatpa ne projektin sisäisestä toiminnasta tai projektiryhmän ulkopuolella ilmenneistä asioista. (Ruuska 2005, 27–29; Anttonen 2003, 185–186.) Tehokas projektien hallinta vaatii useita eri toimenpiteitä, jotka Ruuskan (2005, 29) mukaan ovat seuraavat: suunnittelu, päätöksenteko, toimeenpano, ohjaus, koordinointi, valvonta, suunnan näyttäminen ja ihmisten johtaminen.

Yritys X Oy:ssä käyttöomaisuuteen liittyviä projekteja on monenlaisia. Projektioorganisaatiot rakennetaan pelkästään isoimmille projekteille kuten IT-projekteille. Projektioorganisaatio rakennetaan valitsemalla projektipäällikkö, projektin ohjausryhmä ja projektiryhmä. Useimmille projekteille ei ole määritelty tiettyä projektioorganisaatiota, vaan tietyt henkilöt hoitavat investointeja ja vievät niitä eteenpäin. Kiinteistöinvestointeja tehtäessä ei rakenneta projektioorganisaatiota erikseen. Kiinteistöinvestoinneista vastaa pääasiallisesti entinen kirjanpito-päällikkö ja hän toimii Yritys X Oy:n puolelta rakennuttajan edustajana. Voimailoksia koskevista investoinneista vastaavat aina tietyt henkilöt. Verkostourakoiden puolella rakennuttamisesta huolehtii itse rakennuttajaorganisaatio. (Controller 2 ym. 2012.)

5.4 Käyttöomaisuuskirjanpito

Kirjanpitovelvollisen tulee järjestää käyttöomaisuushyödykkeidensä seuranta. Vaatimus toteutetaan parhaiten käyttöomaisuuskirjanpidolla. Käyttöomaisuuskirjanpito laaditaan useimmiten erilliseksi osakirjanpidoksi ja se voidaan toteuttaa esimerkiksi taulukkolaskennan avulla. Erillistä käyttöomaisuuskirjanpitoa ei välttämättä tarvitse laatia, jos kirjanpitovelvolliselle on suunnitelman mukaisten poistojen kohteena vähän käyttöomaisuutta. Tällaisissa tapauksissa käyttöomaisuutta voidaan seurata esimerkiksi pääkirjanpitoon erikseen avattavia tilejä apuna käyttäen. (Leppiniemi 2004, 60.)

Käyttöomaisuuskirjanpitoa tehdään useimmiten aina hyödykekohtaisesti. Esimerkiksi koneiden ja kaluston käyttöomaisuuskirjanpito voidaan kuitenkin järjes-

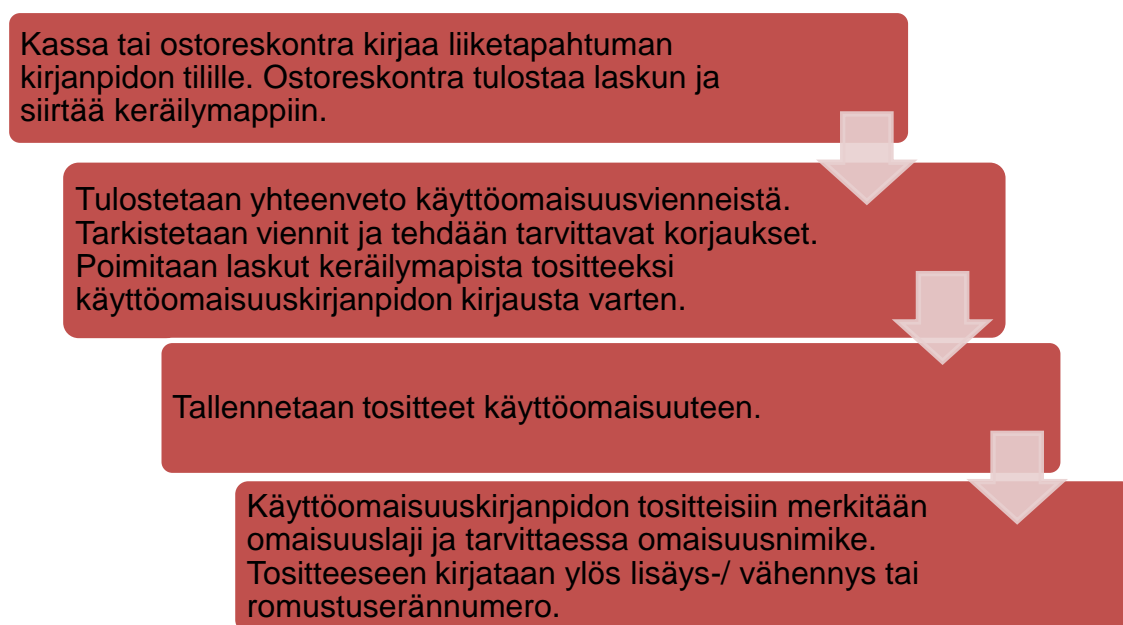
tää hyödykeryhmäkohtaisesti, mikäli se ei vaikuta suunnitelman mukaisiin poistoihin olennaisesti. Käyttöomaisuutta koskevaan kirjanpitoon pitää sisällyttää ne hyödykkeet, joiden taloudellinen pitoaika ei ole vielä päättynyt. Käyttöomaisuuskirjanpidosta tulee käydä lisäksi ilmi hyödykkeet, joiden hankintameno on poistettu, mutta niitä käytetään edelleen kirjanpitovelvollisen toiminnassa. (Leppiniemi 2004, 60–61.) Käyttöomaisuudesta tulee Leppiniemen (2004, 60) mukaan selvitä hyödykekohtaisesti seuraavat tiedot:

- tunnistetiedot (esim. nimike, tyyppi ja numero)
- hankintameno
- hankinta-aika
- poistomenetelmä
- poistoaika
- arvonkorotukset sekä niiden peruutukset
- arvonarvonalennukset sekä niiden peruutukset.

Käyttöomaisuuskirjanpito on järjestetty Yritys X Oy:ssä Efektokäyttöomaisuudenhallintajärjestelmän avulla. Nykyinen ohjelmisto tullaan vaihtamaan lähitulevaisuudessa. Tällä hetkellä aikaa vievin työvaihe on käyttöomaisuuden osalta ennakkomaksujen käsittely. Yritys X Oy:ssä toteutetaan paljon pitkäaikaisia projekteja, jotka kirjataan ensiksi käyttöomaisuusennakoihin. Projektin valmistumisen jälkeen kustannukset kirjataan käyttöomaisuusennakoista käyttöomaisuuteen. Ennakkomaksujen lisäksi aikaa vie paljon käyttöomaisuuskirjanpidon osalta sähköverkosto. Sähköverkostoja koskevia käyttöomaisuuslaskuja tulee paljon kuukauden aikana. Emoyhtiön puolella käyttöomaisuuskirjanpitoa tehdään noin kolme kertaa kuussa ja siihen kuluu aikaa suunnilleen seitsemän työpäivää. (Kirjanpitäjä 2012a.) Töiden kierrättämisen takia käyttöomaisuuskirjanpitoa ovat tehneet useammat eri henkilöt vuosien varrella. Tällä hetkellä emoyhtiön puolella käyttöomaisuuskirjanpitoa tekee yksi kirjanpitäjästä.

Käyttöomaisuutta koskevat laskut käsitellään kahteen kertaan Yritys X Oy:ssä. Laskut käsitellään ensiksi ostoreskontrassa ja tämän jälkeen samat laskut käsitellään vielä käyttöomaisuuskirjanpidon puolella. Ostoreskontrassa laskut siirretään kirjanpidon tileille ja tulostetaan mappiin odottamaan käyttöomaisuuskirjanpitoon siirtämistä. Kirjanpidon puolella käyttöomaisuuteen liittyvistä kirjanpi-

don tileistä tulostetaan yhteenveto ja niille kirjatut laskut käydään läpi. Käyttöomaisuuskirjanpitoa tehtäessä laskut siirretään kirjanpidon tileiltä oikeille käyttöomaisuuden omaisuuslajeille ja tarvittaessa nimikkeeseen taakse. Käyttöomaisuuslajien taakse poistopohjat ovat määriteltynä valmiiksi. Laskujen siirtoa käyttöomaisuuskirjanpitoon tehdään useamman kerran kuussa, koska laskuja käyttöomaisuuteen liittyen tulee todella paljon. (Kirjanpitäjä 2012a; 2012b.) Laskujen siirtäminen käyttöomaisuuskirjanpitoon on esitetty kuviossa 4.



Kuvio 4. Laskun siirto käyttöomaisuuskirjanpitoon (Kirjanpitäjä 2012a).

Käyttöomaisuuden osalta kuukauden vaihteen töihin Yritys X Oy:ssä kuuluu esimerkiksi viimeisten käyttöomaisuutta koskevien laskujen siirtäminen käyttöomaisuuskirjanpitoon. Lisäksi kuukauden vaihteessa seurataan käyttöomaisuuden määrässä tapahtuneita muutoksia. Käyttöomaisuudessa tapahtuvia muutoksia seurataan Excel-taulukon avulla. Taulukon lukuja käyttöomaisuudesta verrataan taseen lukuihin ja näin varmistetaan, että luvut täsmäävät keskenään. Kuun vaihteessa ilmoitetaan Tilastokeskukselle käyttöomaisuudessa tapahtuneista muutoksista sekä täsmätään käyttöomaisuuskirjanpito vastaamaan kirjanpitoa. (Kirjanpitäjä 2012a.)

Vuoden vaihteessa tilinpäätöksen aikaan tehdään normaalit joulukuun kirjaukset. Tilinpäätöstä varten käyttöomaisuudesta ajetaan Efektosta listat poistoista ja tehdään muutoksia poistoihin tarvittaessa. (Kirjanpitäjä 2012a.) Käyttöomai-

suuskirjanpitoon liittyviä työvaiheita ovat Kirjanpitäjän (2012a) mukaan seuraavat:

1. käyttöomaisuushankintojen (lisäykset) merkitseminen
2. romutusten, myyntien ja investointitukien (vähennykset) merkitseminen
3. käyttöomaisuusennakkomaksujen seuraaminen
4. suunnitelmien laatiminen (lisäykset, vähennykset), jotka poistobudjettien pohjana
5. välitasepoistot (muutokset)
6. tilinpäätöspoistot (muutokset)
7. veroilmoitukset
8. käyttöomaisuuskirjanpidon ja kirjanpidon täsmääminen
9. tilastointi
10. omaisuuslajien ja -nimikkeiden perustaminen
11. hankintaerän poistosuunnitelman perustaminen tarvittaessa.

Sähköverkkostoihin liittyvät käyttöomaisuuslaskut työllistävät paljon kuukauden vaihteissa Yritys X Oy:ssä. Sähköverkostoja koskevia töitä tekevät sekä ulkopuoliset yritykset, että Yritys X Oy:n oma tytäryhtiö, joka laskuttaa suoritettut työt konsernin sisäisten laskujen muodossa. Sähköverkkostoihin liittyviä laskuja seurataan Kj-verkoston (keskijännite) ja Pj-verkoston (pienjännite) osalta käyttöomaisuuskirjanpidon puolella kuukausittain tehtävien Excel-seurantataulukoiden avulla. Seurantataulukoissa kustannukset jaetaan sovittujen prosenttien ja kustannuskohdisteiden mukaan. Tytäryhtiön ja ulkopuolisten yritysten suorittamien töiden osalta seurantataulukot laaditaan erikseen. Taulukoiden tekemisen jälkeen otetaan yhteenveto tilille kirjatusta verkostotöistä ja tarkistetaan täsmävätkö tehdyt työt budjetointiin nähden. Tarkastustoimenpiteiden jälkeen sähköverkkostoihin liittyvät työt siirretään käyttöomaisuuskirjanpitoon. Käyttöomaisuuskirjanpidon tositteisiin sähköverkostotöiden osalta liitetään muistiotosite, josta selviää tarkemmin tiedot kustannuskohdisteista. (Kirjanpitäjä 2012a; 2012c.)

Sähköverkkostoihin liittyvissä käyttöomaisuuslaskuissa ongelmana on ollut, että useat yritykset laskuttavat tehdyt työt monta kuukautta sen jälkeen, kun itse työ on valmistunut. Ongelmana sähköverkostoja koskien kirjanpidon puolella on li-

säksi verkostoja koskevat kirjausohjeet. Kirjausohjeet ovat tällä hetkellä melko sekavat ja ehkä liiankin tarkat. Toimintojen ja kirjausohjeiden tiivistämistä pitäisi käydä uudelleen läpi sähköverkostojen osalta sekä miettiä esimerkiksi suunnittelulle kirjattavaa prosenttia todellisuuteen nähden. (Kirjanpitäjä 2012c.)

5.4.1 Ohjelmisto

Efekto-käyttöomaisuudenhallintajärjestelmän vaihtaminen toiseen ohjelmistoon aloitetaan Yritys X Oy:ssä lähitulevaisuudessa. Uusia ohjelmistokartoituksia ei ole kuitenkaan vielä tehty. Uudelta ohjelmistolta odotetaan isoja parannuksia vanhaan ohjelmistoon nähden. Ennen uuden ohjelmiston vaihtoa, vanhaa ohjelmistoa joudutaan käymään läpi ja miettimään, mitä kannattaa siirtää ohjelmistosta toiseen. Lisäksi joudutaan selkeyttämään esimerkiksi poistosuunnitelmia, käyttöomaisuuslajeja sekä toimintatapoja. (Controller 2 ym. 2012.)

Ohjelmiston vaihdoksen yhteydessä Yritys X Oy:ssä pitäisi miettiä muun muassa kuinka käyttöomaisuuslajit ja -nimikkeet olisi hyvä perustaa. Tällä hetkellä esimerkiksi maa- ja vesialueiden nimet vaihtelevat jonkin verran verottajalla oleviin tietoihin verrattuna. Näiltä osin olisi hyvä yhtenäistää nimet, jotta sekaannuksilta vältyttäisiin tulevaisuudessa. Ohjelmiston vaihdoksen yhteydessä olisi hyvä käydä läpi lisäksi käyttöomaisuuslajien takana olevat poistosuunnitelmat sekä sellaiset hyödykkeet, joilla on menojäännöksistä jäljellä enää muutamia senttejä. Nykyisen Efekto-käyttöomaisuudenhallintajärjestelmän kanssa on kohdattu Yritys X Oy:ssä monenlaisia ongelmia. Esimerkiksi perehdyttäminen ohjelman käyttöön ohjelmistotoimittajan puolelta on ollut huonoa ja ohjelmistosta ei osata ehkä hyödyntää kaikkia löytyviä ominaisuuksia. Ohjelmiston kanssa on ollut ongelmia esimerkiksi tilinpäätösten aikaan, kun ohjelmisto on laskenut joitakin lukuja väärin. Toimittaja on korjannut aina ongelmat, mutta ei ole informoinut, mistä kyseiset ongelmat ovat johtuneet. (Kirjanpitäjä 2012a; 2012c.)

Nykyinen Efekto-käyttöomaisuudenhallintajärjestelmä on yksi iso syy käyttöomaisuuden hallinnan ongelmiin. Ohjelmistossa on puutteita käyttöomaisuuden osalta esimerkiksi hakutoiminnoissa ja raportoinnissa. Ongelmana ohjelmiston

osalta on lisäksi esimerkiksi, että sen antamiin tietoihin on joskus vaikea luottaa ja tämän takia tarkastustoimenpiteitä joutuu tekemään paljon. Esimerkiksi poistojen laskentaan liittyviä virheitä on tullut esille ja selvittelyjen jälkeen on ilmennyt, että virheet ovat johtuneet pelkästään ohjelmistosta. (Controller 2 ym. 2012.)

Käyttöomaisuuden osalta toimeksiantajalla on ollut ongelmana, että käyttöomaisuuskirjanpitoa ovat tehneet useat eri henkilöt muiden töidensä ohella ja tällä hetkellä työntekijöistä kukaan ei tiedä käyttöomaisuudesta aivan kaikkea. Käyttöomaisuuden hallinnointi koetaan vaikeaksi, koska käyttöomaisuutta ja hankintaeriä on todella paljon. Pysyvien vastaavien suuren määrän takia raportointi pitäisi olla ohjelmistosta huomattavasti parempaa. (Controller 2 ym. 2012.)

Efeko-käyttöomaisuudenhallintajärjestelmän yhdeksi hyväksi puoleksi voidaan mainita, että poistosuunnitelmat voidaan määritellä todella vapaasti ja muokkauksen mahdollisuudet ovat rajattomat. Poistosuunnitelmien muokkauksen mahdollisuudet on koettu ongelmaksikin Yritys X Oy:ssä, koska esimerkiksi poistosuunnitelmien loogisuudesta ja oikeellisuudesta on vaikea tietää tällä hetkellä. (Controller 2 ym. 2012.)

Tulevaisuudessa vaihtuvan ohjelmiston myötä odotetaan, että päästäisiin siirtymään käyttöomaisuuslaskuissa yhden kirjauksen periaatteeseen. Ostolaskut kirjautuisivat tarvittaessa jo suoraan käyttöomaisuuteen. Kun jatkossa tehdään käyttöomaisuuteen liittyviä töitä ennakkomaksujen kautta, uuden ohjelman olisi hyvä maksusuunnitelman loppulaskun tullessa poimia laskut suoraan käyttöomaisuuteen. Uudessa ohjelmistossa raportoinnin pitää olla parempaa ja ohjelmiston ehdottomasti nykyistä joustavampi. Raporttien saamisen pitää olla helpompaa ja niitä tulisi saada pienemmälläkin käyttöomaisuusjärjestelmän tuntemuksella. Tulevan ohjelmiston tulee suorittaa tilinpäätöspoistojen lisäksi poistot välitaseisiin ja valmiita tilastoja ohjelmistosta pitää saada suoraan. Exceltaulukoiden täyttämisestä olisi hyvä päästä eroon uuden ohjelmiston myötä. Konsernin rakenne tulee lisäksi saada toimimaan tulevassa ohjelmistossa esimerkiksi sähköverkostotöiden takia. (Controller 2 ym. 2012.)

5.4.2 Kehittämisehdotukset käyttöomaisuuskirjanpidosta

Yritys X Oy:ssä voitaisiin miettiä käyttöomaisuuskirjanpidon ohjeistuksen tekemistä emoyhtiön puolelle. Ostoreskontran puolella ohjeistus eri työvaiheista on laadittu ja mielestäni tämä helpottaa huomattavasti esimerkiksi uusien työntekijöiden perehdyttämisessä. Ohjeistus käyttöomaisuuskirjanpidosta ja sen eri työvaiheista voisi helpottaa, kun käyttöomaisuuskirjanpitoa tekevät useat eri henkilöt töiden kierrättämisen takia. Tarkan ohjeistuksen tekemistä kannattaisi miettiä viimeistään uudesta tulevasta käyttöomaisuudenhallintajärjestelmästä. Käyttöomaisuuskirjanpidon ohjeistukseen voisi sisällyttää tarkat ohjeet eri työvaiheista ja ohjelmiston käyttöön liittyvistä asioista.

5.5 Käyttöomaisuuslaskut

Yritys X Oy:ssä käyttöomaisuuteen liittyen laskuja tulee päivittäin. Käyttöomaisuuslaskut voivat liittyä mm. erilaisiin projekteihin tai yksittäisiin hankintoihin esimerkiksi työtuoleihin. Kaikki laskut tulevat ostoreskontraan sähköisesti. Paperilaskut lähetetään suoraan skannauspalveluun ja ne tulevat ulkopuolisten edi-laskujen mukana ostoreskontraan käsiteltäviksi. Ostoreskontrassa laskuille selvitetään ensiksi oikeat kustannuskohdisteet ja tämän jälkeen lasku tiliöidään kirjanpidontilille. Laskut lähetetään ostoreskontrasta sähköisesti hyväksyntään tarkastajalle ja hyväksyjälle. Käyttöomaisuutta koskevat laskut siirretään keräilymappiin odottamaan käyttöomaisuuskirjanpitoon siirtämistä.

Ostoreskontraan toimitetaan käyttöomaisuuteen liittyvistä projekteista sopimukset, laskutusta koskevat maksupositit sekä kustannuskohdistetiedot. Maksuposteista selviää erät, joiden mukaan kyseisen projektin kustannukset laskutetaan. Ostoreskontrassa seurataan maksuposteja, jotta projekteja laskutetaan ennalta sovittun mukaisesti. Efeko-käyttöjärjestelmässä tulisi tehdä tilaus laskuihin liittyen. Projekteja koskeviin käyttöomaisuuslaskuihin on kuitenkin melko hankalaa tehdä tilauksia. Kun tilauksiin pohjautuvia laskuja tulee, ostoreskontrassa tarkistetaan tilauksista tiedot kustannuskohdisteista ja kirjanpidon tileistä.

Projekteihin liittyviä tietoja esimerkiksi sopimuksia pidetään keräilymapissa, jossa laskuja säilytetään käyttöomaisuuskirjanpitoon siirtoa varten. Ostoreskontrassa huolehditaan, että kaikki tarvittavat tiedot ostoreskontraa ja kirjanpitoa varten toimitetaan kaikista käyttöomaisuutta koskevista projekteista. Puuttuvia tietoja joudutaan kyselemään melko usein projektien vetäjiltä. Laskut tulostetaan valmiiksi ostoreskontrassa ja niitä käytetään tositteina käyttöomaisuuskirjanpidon puolella.

Kiinteistöinvestointilaskuja tulee kuukausittain melko paljon ostoreskontraan käsiteltäviksi. Laskujen käsittelyä vaikeuttaa muun muassa että osa laskuista on normaalisti alv-vähennyskelpoisia ja osa puolestaan alv-vähennyskelvottomia. Yritys X Oy ei saa tehdä alv-vähennyksiä esimerkiksi asunnoista, joita yritys vuokraa. Laskuilla voi olla osa töistä alv-vähennyskelpoisia ja osa alv-vähennyskelvottomia. Lisäksi kiinteistöinvestointeja koskevissa laskuissa on ongelmana, että entinen kirjanpitopäällikkö hoitaa edelleen kiinteistöinvestointiprojekteja ja niistä on joskus vaikeaa saada tietoa.

Kiinteistöissä saatetaan tehdä samanaikaisesti useampia remontteja ja töille perustetaan työnumerot erikseen. Kiinteistöinvestointeja koskevien laskujen käsittely on usein muihin käyttöomaisuuslaskujen käsittelyyn nähden melko hidasta. Laskuilla pitää usein esimerkiksi jakaa kustannuskohdisteita sovittujen prosenttien mukaisesti useille eri työnumeroille. Urakoitsijat laskuttavat useampia töitä samoilla laskuilla.

Käyttöomaisuuteen kirjaamista ja suunnitelman mukaisten poistojen aloittamista Yritys X Oy:ssä viivästyttää joskus, että osassa käyttöomaisuuteen liittyvissä projekteissa on ongelmia tiedottamisessa. Projekteista pitäisi tulla ilmoitus kirjanpidon puolelle, että kyseinen projekti on valmistunut ja muita laskuja ei enää tule projektiin liittyen. Osasta projekteista ei kuitenkaan tule aina tietoa valmistumisesta ja tällöin sitä joudutaan usein kyselemään sähköpostiviestein. Joskus projektien valmistuminen on siirtynyt tai osa projekteista on saattanut jo valmistua, mutta tietoa ei ole laitettu eteenpäin ja tällöin käyttöomaisuuteen siirtäminen sekä suunnitelman mukaiset poistot voivat viivästyvät. Maksupostien keräytymisen avulla pyritään seuraamaan projektien etenemistä, mutta maksupostien

viimeinen erä ei aina kerro projektin valmistumisesta. Projekteihin voi tulla suuriakin lisälaskuja ja lisälaskujen tulemisesta ei useinkaan ilmoiteta ostoreskontran tai kirjanpidon puolelle. Kun osassa projekteissa on tiedottamisessa ongelmia, niin se tuo lisätöitä ostoreskontran ja kirjanpidon puolella. (Controller 2 ym. 2012.)

Projektien tiedottamisessa ja hallinnassa olevat ongelmat vaikuttavat todella paljon ostoreskontran ja käyttöomaisuuskirjanpidon puolella. Ongelmia tuottaa lisäksi joidenkin työntekijöiden tietämättömyys käyttöomaisuudesta ja kustannuskohdista. Ostoreskontrassa joutuu kyseenalaistamaan paljon esimerkiksi annettuja kustannuskohdista. Ohjeistusten antaminen on pääasiallisesti controllereiden vastuulla ja heidän pitäisi lisätä ongelmien takia ohjeistuksen antamista. Ohjeistuksen lisääminen helpottaisi työtä ostoreskontran ja kirjanpidon puolella. Kiinteistöurakoiden ja verkostourakoiden puolella on ollut yhtenä ongelma aikataulujen ja budjettien ylittyminen. Sisäisesti pitäisi miettiä, miten ylityksiltä voitaisiin välttyä ja laskutetaanko viivästyssakot urakoitsijoilta todellisuudessa. Viivästymiset eivät aina johdu urakoitsijoista, joten tällaisissa tapauksissa urakoitsijoilta ei tule laskuttaakaan viivästyssakkoja. (Kirjanpitäjä 2012b.)

5.5.1 Kehittämisehdotukset käyttöomaisuuslaskuista

Yritys X Oy:ssä kannattaa lisätä tiedottamista projekteista ostoreskontraan ja kirjanpitoon. Tällä hetkellä tietämättömyys projektien etenemisestä lisää töitä talousosaston puolella. Projekteihin liittyviä maksuposteja joutuu seuraamaan hyvinkin tarkasti ja laittamaan sähköpostiviestejä valmistumisajankohdista. Jos tiedottaminen projekteista paranisi, niin varsinkin ostoreskontrassa ja kirjanpidossa jatkuva kyseleminen projektien edistymisestä vähenisi. Projektien sisältä voisi määritellä tietyt henkilöt, jotka hoitaisivat raportointia ostoreskontraan, mistä tieto menisi suoraan kirjanpidon puolelle ja näin oltaisiin selvillä projektin edistymisestä. Projekteista tiedottamisen apuvälineeksi suunnittelin tilannekatsauslomakkeen (liite 2). Raportoija voisi tiedottaa projektista tilannekatsauslomakkeella aina erikseen sovittuina päivämäärinä. Tiedottamista voitaisiin tehdä esimerkiksi kerran kuukaudessa tai erikseen määritellyn aikavälein. Tilannekat-

saoslomaketta olisi hyvä käyttää esimerkiksi kiinteistöinvestointiprojekteissa. Jos entinen kirjanpitoapäällikkö aina tietyin väliajoin täydentäisi ja lähettäisi lomakkeet projekteista, niin muutkin saisivat tietoa projektien edistymisestä paremmin.

Tällä hetkellä kaikkia projekteihin liittyviä tietoja, kuten esimerkiksi sopimuksia ja maksuposteja, säilytetään Yritys X Oy:ssä keräilymapissa, jossa laskut odottavat käyttöomaisuuskirjanpitoon siirtämistä. Välillä mappia saatetaan tarvita sekä ostoreskontrassa että kirjanpidossa. Tietojen selailu mapista on joskus lisäksi melko hidasta. Yritys X Oy:ssä voitaisiin miettiä investointiprojekteihin liittyvän keräilymapin sähköistämistä. Jos projekteihin liittyvät tiedot, esimerkiksi sopimukset, laitettaisiin sähköiseen muotoon, niin keräilymappia ei välttämättä aina tarvitsisi selailla, vaan tiedot löytyisivät suoraan tietokoneelta. Jokaiselle investointiprojektille voisi tehdä oman sähköisen kansion, johon kaikki projektiin liittyvät tiedot kerättäisiin. Kansiossa voitaisiin säilyttää lisäksi projektin tilannekatsauslomakkeita ja näin kuka vain pystyisi tarkistamaan projektin etenemistä. Laskut voisi edelleen kulkea keräilymapissa ostoreskontrasta kirjanpitoon ja keräilymapista löytyisi sopimusten alkuperäiset kappaleet.

5.5.2 Kustannusten kohdistaminen

Yritys X Oy:ssä kustannukset sekä tuotot kirjataan toiminnoille ja vastuualueelle tai työnumerolle. Yksittäinen toiminto erittelee tarkasti asian, jota tuotto tai kustannus koskee. Toimintoluokitus puolestaan tiivistää toiminnot kokonaisuudeksi. Toiminnot jaetaan yhdeksään eri ryhmään. Investointikustannukset kuuluvat toiminnoille seitsemän ja kahdeksan. Investointitoiminto seitsemän käsittää perusparannukset ja investointitoiminto kahdeksan uudisrakentamisen ja -hankinnat. Vastuualue kertoo tietystä kustannuksesta vastuussa olevan yksikön. Vastuualueet on muodostettu niin, että jokaisella esimiehellä on oma vastuualueensa jonne vastuuyksikön kustannukset kirjataan. (Yritys X Oy 2010; Yritys X Oy 2005.)

Työnumeroilla seurataan työn, projektin tai jonkin yksittäisen kohteen kustannuksia tarkalla tasolla. Työnumerot voivat olla kiinteitä, jotka ovat voimassa pidemmän aikaa. Kiinteitä työnumeroita on esimerkiksi kiinteistöillä, voimalaitoksilla ja sähköasemilla. Työnumeroita perustetaan lyhyempiaikaisiksi esimerkiksi projektien kustannusten seurantaan. Projektin päätyttyä työnumero lakkauteaan. (Yritys X Oy 2005.)

5.6 Ohjeistukset

Yritys X Oy:ssä ei ole laadittu erillistä ohjeistusta käyttöomaisuushankinnoista. Ohjeistuksena ovat tällä hetkellä toiminnot ja niille laaditut selitykset eli toimintakirjausohjeet. Toimintakirjausohjeista löytyy tarvittavat tiedot hankinnoista. Sähköverkoston puolella työntekijät kirjoittavat toimintakirjausohjeet itse. Näin työntekijät pystyvät laatimaan ohjeet omalla tavallaan ja oppivat lisäksi sitä kautta. Toimintakirjausohjeiden laatimisesta ja sisällöstä verkoston puolella vastaa aina tietyt henkilöt. (Controller 2 ym. 2012.)

Työntekijöiden tietämättömyys käyttöomaisuudesta ja investoinneista aiheuttaa ongelmia Yritys X Oy:ssä. Laskuja pyydetään usein esimerkiksi väärälle yhtiölle konsernista, koska osa työntekijöistä ei ole hahmottanut mitä kuluja mikäkin yhtiöstä maksaa. Lisäksi investointitoiminnoille ilmoitetaan kirjattavaksi sellaista, mikä ei sinne todellakaan kuulu. Esimiehet ilmoittavat investoinnit ja vuosikulut budjetointivaiheessa eri lomakkeilla, mutta asiat eivät pysy aina mielessä. Investoinniksi budjetoitu asia saatetaan ilmoittaa myöhemmin laskun tullessa vuosikuluksi ja vielä toisen yhtiön puolelle. Esimiehet laativat budjetit, mutta usein toiset työntekijät hoitavat itse tilauksen tekemisen ja tässä vaiheessa tapahtuu useimmiten virheitä. Tilaajille ei anneta ehkä tarpeeksi ohjeita tilauksien tekemiseen esimiesten taholta. Budjettien tekemistä voitaisiin miettiä investointien osalta yksityiskohtaisemmin tehtäväksi. Voitaisiin pitää tarkkaa listaa esimerkiksi koneista, mitä esimiehet ovat todellisuudessa investointeihin budjetoineet. Näin esimiehillä pysyisi tiedossa, mitä he ovat budjetoineet investointeihin meneviksi ja mitä vuosikuluiksi. (Controller 2 ym. 2012.)

Pienelle osalle työntekijöistä on pidetty ongelmien takia koulutusta ostoreskont-rasta ja samassa on käyty jonkin verran läpi käyttöomaisuuteen liittyviä asioita. Henkilöstöä on lisäksi yritetty aina sanallisesti neuvoa tilanteiden kohdalle tul-len. Osa työntekijöistä kysyy tilausta tehdessään tai ostoa suorittaessaan, jos ovat epävarmoja esimerkiksi kustannuskohdisteesta. Toiset työntekijät taas toimivat joskus liiankin oma-aloitteisesti, vaikka eivät ole varmoja asioista ja täl-löin tulee usein virheitä. (Controller 2 ym. 2012.)

5.6.1 Kehittämisehdotukset ohjeistuksista

Yritys X Oy:ssä kannattaa miettiä, millä tavoin ohjeistusta käyttöomaisuushan-kintoihin liittyen voitaisiin lisätä työntekijöille. Tällä hetkellä osalle työntekijöistä on epäselvää, mitä kaikkia tietoja esimerkiksi ostoreskontrassa laskuihin liittyen tarvitaan. Epäselvyyttä on lisäksi kustannuskohdisteista sekä vuosikuluista ja investoinneista. Ostajat tekevät tällä hetkellä vielä liian vähän tilauksia hankin-noista ja tilausten tekeminen helpottaisi paljon ostoreskontrassa. Käyttöomai-suudesta ei ole tehty aikaisemmin ohjeistusta, joten laadin ohjeistuksen käyttö-omaisuushankintoihin (liite 3). Käyttöomaisuushankintoihin liittyvässä ohjeistuk-sessa on koottuna perusasiat, jotka ostajien pitäisi tehdä hankintoja suorittaes-sa. Ohjeistuksesta löytyy lisäksi tiedot ostoreskontraan toimitettavista asiakir-joista.

5.7 Kiinteistöinvestoinnit

Yritys X Oy:n omistuksessa on paljon erilaisia kiinteistöjä. Kiinteistöihin sisältyy esimerkiksi toimitiloja, voimalaitoksia, osakehuoneistoja ja vuokrattavia kohteita. Kiinteistöissä tehdään paljon perusparannustöitä ja lisäksi rakennetaan jonkin verran uusia rakennuksia. Kiinteistöinvestointiprojekteja hoitaa pääsääntöisesti edelleen entinen kirjanpitopäällikkö yhdessä henkilön kanssa, joka työskentelee ulkopuolisessa yrityksessä. Entinen kirjanpitopäällikkö hoitaa pelkästään kiin-teistöinvestointiprojekteja ja hän ei enää työskentele paikan päällä Yritys X Oy:ssä.

Kiinteistöinvestointiprojektien suunnittelusta, piirustuksista ja lupa-asioista vastaa ulkopuolisessa yrityksessä työskentelevä henkilö. Kaikki suuremmat hankinnat kilpailutetaan ja urakoitsijat valitaan kilpailutuksen perusteella. Kilpailutuksesta huolehtii entinen kirjanpitopäällikkö. Tarjousten käsittelyn jälkeen Yritys X Oy:n talousjohtaja, entinen kirjanpitopäällikkö sekä ulkopuolisessa yrityksessä työskentelevä henkilö tekevät yhdessä päätöksen urakoitsijasta. Urakoitsijan vallinnan jälkeen hoidetaan yleensä lupa-asiat kuntoon ja tämän jälkeen itse rakentaminen pääsee kohteella alkamaan. (Controller 2 ym. 2012.)

Sopimus pohjien laatimisesta kiinteistöinvestointiprojektien osalta vastaa entinen kirjanpitopäällikkö. Sopimukset ovat kiinteistöinvestointien puolella Yritys X Oy:ssä laadittuja ja näin ne tunnetaan hyvin. Sopimus pohjat laaditaan projekteille melko saman kaavan mukaisesti ja niistä täytyy löytyä aina tietyt asiat. Sopimusehtojen noudattamista valvoo entinen kirjanpitopäällikkö. Virallisena valvojana rakennustöissä toimii ulkopuolisesta yrityksestä työskentelevä henkilö, joka on rakentamisen ammattilainen. Entinen kirjanpitopäällikkö tarkastaa kohteet yhdessä ulkopuolisessa yrityksessä työskentelevän henkilön kanssa. (Controller 2 ym. 2012.)

Kiinteistöinvestointiprojektien edistymistä voidaan käytännössä seurata vain ostoreskontran kautta. Projektien valmistumisajankohdista joudutaan lisäksi usein kyselemään erikseen. Kiinteistöinvestointiprojektien osalta ongelmia ilmenee usein, kun rakennuttaminen on alkanut ja ensimmäiset laskut tulevat ostoreskontraan asiaan liittyen. Sopimuksia projekteihin liittyen ei ole useinkaan toimitettu ostoreskontraan ensimmäisten laskujen tullessa ja niitä joudutaan kyselemään. Entisen kirjanpitopäällikön mukana olo kiinteistöinvestointiprojekteissa hidastaa esimerkiksi projekteihin liittyvien laskujen käsittelyä. (Controller 2 ym. 2012.)

Ostoreskontrassa joudutaan miettimään paljon kiinteistöinvestointeihin liittyvien laskujen kustannusten jakamista, koska on sekä alv-vähennyskelpoista että alv-vähennyskelvotonta toimintaa. Aluksi on paljon selvitettäviä asioita, jotka eivät edes vielä liity käyttöomaisuuskirjanpitoon. Ensimmäisten laskujen tullessa projektista ostoreskontraan, työlle ei ole useinkaan vielä perustettu edes työnume-

roa. Entinen kirjanpitopäällikkö hoitaa edelleen kiinteistöihin liittyviä investointiprojekteja, koska muut työntekijät eivät pystyisi hoitamaan projekteja omien töidensä ohella ja tässä tapauksessa projektien hoitaminen jouduttaisiin ulkoistamaan. (Controller 2 ym. 2012.)

Ongelmia kiinteistöjen osalta ilmenee lisäksi verotuksessa, kun täytetään lomaketta 3A kiinteistöselvityksistä. Lomakkeeseen joudutaan täyttämään kiinteistöistä tietoja esimerkiksi kantavasta rakenteesta, ilmastoinnista ja lämmitysjärjestelmästä. Yritys X Oy:ssä kenelläkään ei ole tarkkaa tietoa lomakkeelle täytettävistä asioista ja näissä asioissa joudutaan aina ottamaan yhteyttä entiseen kirjanpitopäällikköön. (Controller 2 ym. 2012.)

Normaaleja kiinteistöjen hoitamiseen liittyviä asioita hoitaa tällä hetkellä nykyinen kirjanpitopäällikkö. Kiinteistöjen hoitamiseen liittyviä tehtäviä ovat esimerkiksi kalustojen hankintoihin liittyvät asiat, kiinteistöjen aliurakointisopimukset ja kiinteistöjen avainasiat. Tällä hetkellä kiinteistöjen hoitamiseen liittyvät asiat täyttävät kirjanpitopäällikön työpäivät ja kirjanpidon puolella hän tekee töitä enää todella vähän. Kiinteistöasioiden hoitamiseen menee viikosta noin neljä työpäivää. (Controller 2 ym. 2012.)

5.7.1 Kehittämisehdotukset kiinteistöinvestoinneista

Kiinteistöinvestointiurakoiden osalta Yritys X Oy:ssä kannattaa miettiä, kuinka pitkään entinen kirjanpitopäällikkö pystyy hoitamaan enää kiinteistöurakoihin liittyviä asioita. Tällä hetkellä hänellä on varmaan eniten tietoa ja osaamista projektien hoitamisen osalta, mutta asiaa kannattaisi miettiä pidemmällä tähtäimellä. Uhkana tällä hetkellä kiinteistöinvestointiprojektien osalta on esimerkiksi entisen kirjanpitopäällikön sairastuminen. Tällaisessa tilanteessa projektien loppuun vieminen voisi olla haastavaa. Entisen kirjanpitopäällikön projekteissa mukana oleminen hidastaa paljon asioiden käsittelyä ostoreskontran ja kirjanpidon puolella.

Kiinteistöasioiden hoitamisen siirtoa nykyiseltä kirjanpitopäälliköltä pois kannattaisi mielestäni miettiä. Ohjelmiston vaihdoksen aikaan kirjanpitopäällikön voimavaroja ja osaamista saatettaisiin tarvita enemmän kirjanpidon puolella. Ennen ohjelmiston vaihtoa on lisäksi paljon töitä, että käyttöomaisuuteen liittyvät asiat saadaan kuntoon, ennen uuteen ohjelmistoon siirtymistä. Ratkaisuna voisi olla henkilön palkkaaminen, joka hoitaisi pelkästään normaaleja kiinteistöasioita ja kiinteistöihin liittyviä investointiprojekteja. Näin kaikki asiat saataisiin yhdelle henkilölle ja talon sisällä olisi henkilö, joka oikeasti tietäisi investointeihin liittyvistä laskuista ja näin projektien hallinta sekä tiedottaminen voisi parantua. Henkilö voisi hoitaa ainakin alussa kiinteistöinvestointiprojekteja yhdessä entisen kirjanpitopäällikön kanssa. Kirjanpitopäällikön työpanos saataisiin näin lisäksi kirjanpidon puolelle ja pitkään kestävään ohjelmiston vaihtoon, joka vaatii varmasti paljon töitä.

Kiinteistöinvestointeihin liittyvistä laskutuksista Yritys X Oy:ssä kannattaisi jo heti alkuvaiheessa keskustella urakoitsijoiden kanssa. Tällä hetkellä kiinteistöurakoihin liittyviä laskuja joudutaan ostoreskontrassa jakamaan paljon eri työnumeroille sekä miettimään arvonlisäveroon liittyviä asioita. Jos urakoitsijoiden kanssa neuvoteltaisiin alussa maksuposteista ja kustannusten jakamiseen liittyvistä asioista, niin laskut voitaisiin saada helpommin käsiteltäviksi ostoreskontraa ajatellen.

Yritys X Oy:ssä voitaisiin lisäksi miettiä kiinteistökorttien tekemistä kaikkien kiinteistöjen osalta. Kiinteistökortit tehtäisiin kaikista yrityksen omistamista kiinteistöistä ja niihin kerättäisiin kiinteistöstä kaikki tarvittavat tiedot. Kiinteistökorteista löytyisi tiedot esimerkiksi veroilmoituksissa vaadittavista asioista. Kiinteistökortit on laadittu joskus osasta kiinteistöistä, mutta niitä ei ole pidetty millään tavalla yllä. Korttien olisi hyvä olla sähköisessä muodossa. Verotusta koskevien lomakkeiden täyttäminen voisi helpottua kiinteistökorttien avulla.

5.8 Verkostourakat

Yritys X Oy:ssä sähköverkostoihin liittyviä urakoita toteutetaan kahdella eri tavalla. Verkostourakoita toteutetaan kokonaisvaltaisina urakoina sekä osaurakoina. Osaurakoissa sähköverkon suunnittelu ja -rakentaminen toteutetaan erikseen. Kokonaisvaltaisissa urakoissa verkoston suunnittelun puolella tehdään sähköiset suunnitelmat verkoston uusimisesta ja urakka siirretään tehtäväksi valitulle urakointiyhtiölle. Mikäli on kysymys suuremmasta kokonaisvaltaisesta urakasta, hanke menee rakennuttajaorganisaation kautta. Rakennuttajaorganisaatio hankkii työlle urakoitsijan. Urakoitsija suorittaa työn ja hyväksyttää tämän rakennuttajaorganisaatiolla. Hyväksyttämisen jälkeen urakoitsija laskuttaa tehdystä työstä ja kustannukset kirjataan käyttöomaisuuteen. Osaurakoissa valittu urakoitsija tekee täsmällisen maastosuunnitelman ja myöhemmin suunnitelman pohjalta toteutetaan itse rakennuttamistyö. Sähköverkostoja koskevat pienemmät laskut kirjataan kerran kuukaudessa käyttöomaisuuteen, mutta isommat hankkeet kirjataan heti laskujen tullessa. (Controller 2 ym. 2012.)

Sähköverkostoihin liittyvät hankkeet kilpailutetaan urakoitsijoilla ja Yritys X Oy:n tytäryhtiö on yksi kilpailutuksessa mukana olevista urakoitsijoista. Tytäryhtiön kanssa on kuitenkin tehty omia vuosisopimuksia sähköverkostoihin liittyen. Verkostourakoiden puolella käytetään valtakunnallista sopimuspohjaa. Sopimuspohja on yhdenmukainen kaikille urakoitsijoille ja kaikista urakoista tehdään kirjalliset sopimukset. Sopimuksissa määritellyistä viivästymismaksuista huolehtii verkostourakoiden puolella rakennuttajaorganisaatio. Oman konserniyhtiöiden välillä ei ole määritelty viivästymismaksuja. (Controller 2 ym. 2012.)

Kokonaisvaltaisissa urakoissa ja osaurakoissa Yritys X Oy:ssä on kirjaamisten suhteen menettelytapaproja. Osaurakoissa verkoston suunnittelu ja -rakentaminen kirjataan käyttöomaisuuteen erikseen. Kokonaisvaltaisissa urakoissa puolestaan koko työ kirjataan käyttöomaisuuteen yhteisenä eränä. Verkostourakoiden puolella on ollut koko ajan suuntauksena, että tilataan entistä enemmän kokonaisvaltaisia urakoita. Verkoston suunnittelua ja -rakentamista kirjataan kuitenkin vielä paljon erikseen. (Controller 2 ym. 2012.)

Käyttöomaisuuteen kirjaamisessa ei verkostourakoiden osalta täytetä kaikkia ohjeita oikein ja asiaa on käyty läpi yhdessä tilintarkastajien kanssa. Yritys X Oy:ssä on yritetty sisäisesti miettiä, kuinka verkostonsuunnittelu ja -rakentaminen saataisiin kirjattua yhdessä käyttöomaisuuteen osaurakoiden osalta. Verotuksessa ei kirjaamisesta johtuen tehdä koskaan täysiä evl-poistoja verkostoinvestoinneista. Suunnittelun osuus urakoissa rakentamiseen nähden on huomattavasti pienempi, joten kirjaamisessa tällä hetkellä tehtävä virhe ei ole kovinkaan merkittävä. (Controller 2 ym. 2012.)

Sähköverkostourakoita koskien kirjapidon puolella ongelmana on ollut, että itse työ on valmistunut esimerkiksi jo keväällä ja toimittaja on laskuttanut työn vasta vuoden lopussa. Tämä on ollut ongelmana ajatellen käyttöomaisuutta ja suunnitelman mukaisten poistojen aloittamista. Ongelmia on tuottanut lisäksi työtekijöiden tietämättömyys, mille konserniyhtiöistä jotkin laskut kuuluisi osoittaa. Kuuluvatko laskut tytäryhtiöille vai emoyhtiö Yritys X Oy:n maksettaviksi? Sähköverkostourakoissa rakennuttajaorganisaatiolla on hyvin tiedossa, että mille yhtiölle laskut kuuluvat. Ongelmia alkaa tulla siinä vaiheessa, kun töitä suoritetaan rakennuttajaorganisaation ulkopuolella. Ulkopuolisten yritysten suorittamissa urakoissa ongelmaksi on tullut tiedon kulkeminen. Ulkopuolisilta yrityksiltä ei tule aina tietoa esimerkiksi loppulaskusta. Tytäryhtiön kanssa laskujen käsittely on sujunut melko hyvin. (Controller 2 ym. 2012.)

5.8.1 Kehittämisehdotukset verkostourakoista

Yritys X Oy:ssä kannattaa ehdottomasti suosia kokonaisvaltaisia urakoita tai miettiä, kuinka osa urakoissa verkostonsuunnittelu ja -rakentaminen saataisiin kirjattua yhteisenä eränä käyttöomaisuuteen. Tällä hetkellä osaurakoiden osalta suunnittelu kirjataan ensiksi käyttöomaisuuteen ja siitä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Rakentaminen kirjataan käyttöomaisuuteen osaurakoissa vasta myöhemmin. Käytännössä Yritys X Oy:ssä saataisiin aloittaa suunnitelman mukaiset poistot vasta sähköverkon rakentamisen päätyttyä. Verkostosuunnitelman teon jälkeen toimeksiantajalla ei ole käytössä vielä mitään konkreettista hyödykettä.

6 Pohdinta

Opinnäytetyön työstämisen aloitin syyskuussa 2012. Aihevalinta päätettiin yhdessä toimeksiantajan kanssa yrityksessä suorittamani työharjoittelun aikana. Opinnäytetyön aihe oli minulle suorittamani työharjoittelun kautta entuudestaan tuttu, mutta käyttöomaisuuteen liittyvään teoriaan en ollut tutustunut kovinkaan paljoa aikaisemmin. Kokonaisuudessaan opinnäytetyöprosessi meni hyvin ja yhteistyö toimeksiantajan kanssa sujui ongelmitta.

Opinnäytetyön tarkoituksena oli käsitellä käyttöomaisuuden hallintaa Yritys X Oy:ssä ja miettiä kehittämisehdotuksia toimeksiantajalle. Mielestäni onnistuin hyvin opinnäytetyön tarkoituksessa, koska käsitelin melko laajasti toimeksiantajan käyttöomaisuutta. Toin opinnäytetyössä paljon esille toimeksiantajan käyttöomaisuuden hallintaan liittyviä ongelmakohtia ja kehitin ratkaisuja ongelmiin. Opinnäytetyössä onnistuin mielestäni käsittelemään teoriaa monipuolisesti ja tärkeimmät asiat huomioon ottaen.

Menetelmänä opinnäytetyössä käytettiin laadullista tutkimusta. Mielestäni opinnäytetyö täyttää laadullisen tutkimuksen kriteerit. Toimeksiantajalta keräsin tietoja muun muassa teemahaastattelun muodossa. Teemahaastattelu suoritettiin ryhmähaastatteluna ja siihen osallistui toimeksiantajan kolme työntekijää.

Suunnittelemani kehittämisehdotuksia pystytään mielestäni hyödyntämään Yritys X Oy:ssä. Kehittämisehdotuksia mietin jo pidemmän aikaa toimeksiantajalla työskennellessäni, ennen kun itse opinnäytetyöprosessi oli käynnistynyt. Kehittämisehdotusten suunnittelua helpotti ehdottomasti, että opinnäytetyön aihevalinta oli mietitty hyvissä ajoin. Mielestäni onnistuin tuomaan esille useita kehittämisehdotuksia. Suunnittelin esimerkiksi projekteista tiedottamisen tehostamiseksi tilannekatsauslomakkeen.

Tällä hetkellä mielestäni suurin käyttöomaisuuden hallintaan liittyvä ongelma on Yritys X Oy:ssä Efeko-käyttöomaisuudenhallintajärjestelmä. Käyttöomaisuuteen liittyvissä projekteissa suurimpana ongelmana on ehdottomasti, että pro-

jekteista tiedottaminen ei toimi ulospäin. Tiedottamista projekteista pystytään kuitenkin mielestäni parantamaan melko pieninkin keinoin. Uuden ohjelmiston myötä käyttöomaisuuden hallintaan liittyvät ongelmat vähenevät varmasti, kun esimerkiksi raportointi ohjelmistosta paranee. Nykyinen ohjelmisto kannattaa käydä huolellisesti läpi käyttöomaisuuden osalta, ennen uuteen ohjelmistoon siirtymistä. Pohjatyön onnistuessa ohjelmiston vaihdoksen yhteydessä, käyttöomaisuuden hallintaan liittyvät ongelmat varmasti pienenevät. Mielestäni kokonaisuutena käyttöomaisuutta hallitaan kuitenkin hyvin Yritys X Oy:ssä ottaen huomioon toimeksiantajan käyttöomaisuuden määrän.

Opinnäytetyöprosessin aikana opin paljon lisää käyttöomaisuudesta. Opinnäytetyötä tehdessäni sain kokonaiskuvan aiheesta ja oppimistani tiedoista on varmasti hyötyä tulevaisuudessa. Teorian lisäksi opin paljon lisää toimeksiantajan käyttöomaisuudesta ja esimerkiksi kuinka käyttöomaisuuskirjanpitoa käytännössä tehdään.

Opinnäytetyöllä on mielestäni jatkokehitysmahdollisuuksia. Toimeksiantaja itse tai esimerkiksi toinen opiskelija voi jatkaa tässä opinnäytetyössä löytyneiden yksittäisten ongelmien tarkempaa tutkimista. Jatkotutkimuksen voisi tehdä myös ohjelmiston vaihdoksen jälkeen ja selvittää, ovatko käyttöomaisuuteen liittyvät ongelmat vähentyneet ja onko mahdollisia uusia haasteista ilmentynyt.

Lähteet

- Anttonen, K. 2003. Tehokasta projektityötä. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Fredriksson, A., Havukainen, J., Ilkka, H., Laitinen, E., Luoma, J., Luoma, P., Nevalainen, R., Ojala, A., Perälä, S., Pärssinen, H., Saari, J., Smeds, M., Termäs, K., Tikka, M., Virtanen, P. & Vuorio, A. 2006. Uudistunut kirjanpitolaki. Helsinki: Talentum media Oy ja Ernst & Young Oy.
- Controller 1. 2012. Yritys X Oy. Muistiinpanot käyttöomaisuusbudjetoinnista 30.10.2012.
- Controller 2, Kirjanpitopäällikkö ja Kirjanpitäjä. Yritys X Oy. Nauhoitettu haastattelu 26.10.2012.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. 2009. Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Kinnunen, J., Laitinen, E., Laitinen, T., Leppiniemi, J. & Puttonen, V. 2007. Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen. Keuruu: KY-Palvelu Oy.
- Kirjanpitoasetus 1339/1997.
- Kirjanpitolaki 1336/1997.
- Kirjanpitolautakunta. 16.10.2007. Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista.
- Kirjanpitäjä. 2012a. Yritys X Oy. Muistiinpanot käyttöomaisuuskirjanpidosta 4.10.2012.
- Kirjanpitäjä. 2012b. Yritys X Oy. Muistiinpanot käyttöomaisuuskirjanpidosta 5.10.2012.
- Kirjanpitäjä. 2012c. Yritys X Oy. Muistiinpanot käyttöomaisuuskirjanpidosta 19.10.2012.
- Kunnossapitoyhdistys ry. 2006. Kunnossapito. Helsinki: KP-Media Oy.
- Kunnossapitoyhdistys Promaint ry. 2013. Kunnossapidon tietopankki. <http://www.promaint.net/tietopankki>. 10.1.2013.
- Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968.
- Launonen, P. 2007. Kunnossapidon ulkoistus jakaa mielipiteet. Tekniikka & Talous. <http://www.tekniikkatalous.fi/tyo/kunnossapidon+ulkoistus+jakaa+mielepiteet/a44150>. 1.12.2012.
- Leppiniemi, J. 2003. Kirjanpidon ja verotuksen ongelmat: Ratkaisuja keskeisimpiin kysymyksiin. Helsinki: WSOY.
- Leppiniemi, J. 2004. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen ongelmat: KILAn ratkaisuja ja ohjeita. Helsinki: WSOY.
- Leppiniemi, J. 2007. Ratkaisuja tilinpäätäjän ongelmiin. Helsinki: WSOYpro.
- Leppiniemi, J. & Kykkänen, T. 2005. Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulointa. Helsinki: WSOYpro.
- Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2005. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. Helsinki: WSOYpro.
- Myrsky, M. & Linnakangas, E. 2006. Elinkeinotulon verotus. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Ojala, I. 2006. Kuluva käyttöomaisuus verotuksessa. Tilisanomat. <http://www.tilisanomat.fi/node/768>. 13.9.2012.
- Ruuska, K. 2005. Pidä projekti hallinnassa. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Salin, K. 2007. Kunnossapidolla tehot irti investoinneista. Tekniikka & Talous. <http://www.tekniikkatalous.fi/tyo/kunnossapidolla+tehot+irti+investoinneista/a43763>. 1.12.2012.

- Suomen taloushallintoliitto ry 2011. Kirjanpidon abc.
http://www.taloushallintoliitto.fi/tilitoimistot/kirjanpidon_abc/
6.12.2012.
- Tilastokeskus. 2008. Toimialaluokitus 2008.
<http://www.stat.fi/meta/luokitukset/toimiala/001-2008/d.html>.
17.9.2012.
- Tilastokeskus. 2012. Teollisuuden taseet 2010.
http://www.stat.fi/til/tetipa/2010/tetipa_2010_2012-02-22_tau_002_fi.html. 17.9.2012.
- Tomperi, S. 2005. Kehittyvä kirjanpito. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Vaattovaara, M & Sipilä, O. 2005. Fyysisen käyttöomaisuuden hallinnan taustaselvitys. Tekes. www.tekes.fi/fi/document/43213/fyysisen_pdf.
25.9.2012.
- Viitala, J. 2006. Yrittäjän taloushallinnon perusteet. Helsinki: Tietosanomat Oy
- Yritys-Suomi .2012. Investoinnit.
http://www.yrityssuomi.fi/web/guest/aihe?pp=polku_Yrityksena_toimiminen&ppa=palp_Talouden_hallinta&aihe=1000046. 23.10.2012.
- Yritys-Suomi. 2012. Budjetointi ja investoinnit.
http://www.yrityssuomi.fi/web/guest/aihe?pp=polku_Yrityksen_perustaminen&ppa=palp_Uutena_yrityksena_toimiminen&aihe=1000024.
23.10.2012.
- Yritys X Oy. 2005. Laskentakäsikirja.
- Yritys X Oy. 2010. Toimintojen kirjausohjeet.
- Yritys X Oy. 2011. Vuosikertomus 2011.

Haastattelurunko

Käyttöomaisuuskirjanpito ja -ohjelmisto

- Kuinka hyväksi koette käyttöomaisuusohjelmiston?
Mitkä asiat käyttöomaisuusohjelmistossa toimivat hyvin?
- Mitkä ovat suurimmat käyttöomaisuusohjelmistoon liittyvät ongelmat?
- Mitä odotatte uudelta ohjelmalta verrattuna vanhaan?
- Onko uusia ohjelmistoja jo kartoitettu?

Poistot

- Miten poistojen alkamiset määritellään?
- Miten poistosuunnitelmat määritellään ja laaditaan?

Käyttöomaisuusinvestoinnit

- Mihin kaikkeen liittyen käyttöomaisuusinvestointeja tehdään?
- Onko kaikille projekteilla määritelty projektiorganisaatiot? Kuinka ne rakennetaan? Millaisille projekteille projektiorganisaatiot on määritelty?
- Kuinka investoinnit suunnitellaan ja hyväksytään? (Prosessikuvaus)
- Mitä investointien budjetointiin kuuluu? Miten käyttöomaisuutta budjetoidaan?
- Miten urakoitsijat valitaan?
- Kuinka sopimus pohjat määritellään? kuinka hyvin sopimukseen tutustutaan ennen allekirjoittamista? miten seurataan, että sopimuksessa olevat ehdot täyttyvät?
- Kuinka määritellään vuosikulun ja investoinnin raja?

Kiinteistöinvestointiprojektit

- Miten kiinteistöinvestointiprojektit etenevät (prosessikuvaus)?
- Missä prosessin vaiheessa ilmenee ongelmia? Mitä ovat suurimmat ongelmat kiinteistöinvestointeihin liittyen?
- Kuinka paljon viikossa normaaleiden kiinteistöasioiden hoitamiseen menee aikaa?
- Miten kiinteistöinvestointiprojektien etenemistä seurataan?

Verkostourakat

- Miten verkostourakat etenevät (prosessikuvaus)?
- Missä prosessin vaiheessa ilmenee ongelmia? Mitkä ovat suurimmat ongelmat verkostourakoihin liittyen?
- Kuinka verkostourakat kirjataan (suunnittelun ja rakentamisen osalta)?

Muut käyttöomaisuusasiat

- Ovatko ostajat tietoisia käyttöomaisuusasioista ja kirjaamisista? mitä ongelmia tietämättömyys tuottaa?
- Mitä ohjeistusta käyttöomaisuuteen liittyen on laadittu? kuinka ostajia on ohjeistettu käyttöomaisuusasioissa?
- Mitä tietoa yrityksellä on käyttöomaisuuteensa liittyen?
- Mitä ongelmia suuri käyttöomaisuus määrä tuottaa?
- Miten käyttöomaisuuden hallintaa voitaisiin teidän mielestä parantaa?

PROJEKTIN TILANNEKATSAUSLOMAKE

Päiväys: 4.12.2012

Projektin työnumero:

Ilmoittaja:

Projektin tilanne:

Mitä projektissa on tapahtunut edellisen ilmoituskerran jälkeen?

Onko projekti pysynyt aikataulussa? Onko projektille arvioituun valmistumispäivämäärän tullut muutoksia?

Mitkä ovat seuraavat tulevat laskut projektiin liittyen?

Onko projektiin tulossa lisälaskuja (joista ostoreskontrassa ei ole vielä tietoa)?

Muut huomioitavat asiat:

Lähetä valmiiksi täytetty tilannekatsauslomake sovittuun päivämäärään mennessä ostoreskontraan.

OHJE KÄYTTÖOMAISSUUSHANKINTOIHIN

Vuosikuluiksi kirjataan hankinnat, joiden taloudellinen pitoaika on alle 3 vuotta tai hankintameno on alle 850 euroa. Jos taloudellinen pitoaika ylittää 3 vuotta tai hankintameno on yli 850 euroa, hankinta on investointi.

1. Työnumeron avaaminen

Työnumero avataan työlle tai projektille, jos työ on pidempiaikainen ja siihen liittyen tulee useampia laskuja. Työnumeroita pystyvät avaamaan esimerkiksi laskentasihteerit.

2. Tilauksen tekeminen Efektossa

Tee hankintaan liittyen tilaus Efektossa. Jos kustannuskohdisteista tai kirjanpidontilistä on epäselvyyttä, ota yhteyttä ostoreskontraan. Kustannuskohdisteisiin saat apua myös toimintojen kirjausohjeesta. Varmista, että teet tilauksen oikealle yhtiölle konsernista. Tilauksen tekemisen jälkeen toimita valmis tilaus ostoreskontraan sekä ilmoita laskuttajalle laskuun merkittävä tilausnumero. Tilausnumeron merkitseminen laskuun helpottaa paljon käsittelyä ostoreskontrassa.

3. Tietojen toimittaminen

Jos hankintaan liittyen on tehty sopimus, toimita se ostoreskontraan. Mikäli kyse on projektiluonteisesta työstä ja laskuttajan kanssa on sovittu laskutuseristä, toimita tieto laskutuseristä myös ostoreskontraan.

4. Laskun tarkistaminen

Laskun tullessa ostoreskontrasta sinulle asiatarastukseen tai hyväksyntään, tarkista tietojen oikeellisuus huolellisesti. Laskun asiatarastaminen ja hyväksyminen on tärkeää, koska silloin lasku ilmoitetaan maksukelpoiseksi. Jos huomaat virheitä esimerkiksi laskun kustannuskohdisteisiin liittyen, ota yhteyttä ostoreskontraan ja ilmoita oikeat tiedot.